



OS IMPOSTOS SOBRE OS PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS – NOVOS DESAFIOS PARA UM AMBIENTE SUSTENTÁVEL

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Direito, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Glória Teixeira, Professora Associada da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Nuno César da Costa Matos

Setembro 2018

Agradecimentos

Uma tese de mestrado é um trabalho que não depende somente do mestrando, depende essencialmente do auxílio que é prestado por pessoas que se interessam e contribuem para que a dissertação chegue a bom porto. Para o efeito, tenho que agradecer à minha orientadora Professora Doutora Glória Teixeira, por toda a disponibilidade, ajuda e ânimo transmitido em todas as fases de elaboração da dissertação.

À Tatiana, por todo o apoio, dedicação e paciência, a conclusão desta dissertação também se deve a ela.

À Faculdade de Direito da Universidade do Porto, pela formação pessoal, social e académica fornecida, a qualidade do ensino prestado reforça todos aqueles que dele beneficiam.

Ao pessoal não docente da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, cuja proximidade está no amável Sr. Alberto Gonçalves e Bruno Moreira.

À minha família e amigos.

Obrigado.

Resumo

“Os Impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos – Novos desafios para um ambiente sustentável”.

Nuno César da Costa Matos

Palavras-chave: Ambiente; Novos Desafios; Produtos Petrolíferos, Desenvolvimento Sustentável; Proteção Ambiental; Política Ambiental; Fiscalidade Ambiental; Impostos Ambientais; Economia Circular;

A escolha do ambiente como tema para a presente tese de mestrado impõe-se pela sua importância nos dias de hoje. Pretendemos contribuir com esta investigação para uma nova dinâmica dos impostos ambientais, aliando conceitos como a economia circular e a fiscalidade numa simbiose positiva entre ambos os elementos.

Abstract:

Key-words: Environment; New challenges, Petroliferous Products; Sustainable development; Environmental Protection; Environmental Policy; Environmental Taxation; Environmental Taxes; Circular Economy.

The choose of the Environment as main theme for this dissertation it's due to the major importance that this has nowadays. Through it, we want to give a contribution about the environmental taxes dynamic, using concepts of circular economy and taxation as a positive symbiose between them.

Índice:

Agradecimentos.....	3
Resumo.....	4
Índice Abreviaturas:	6
Introdução.....	8
Cap. I - Política Ambiental - Breves Notas Evolutivas.....	11
1.2 - Problemas ambientais	14
1.3 – Política Ambiental.....	17
1.3.1 – Princípio do Poluidor Pagador	17
1.3.2 – Princípio da Prevenção vs. Princípio da Precaução	20
Capítulo II – Enquadramento europeu do direito fiscal do ambiente	24
2.1 – Programa europeu de ação em matéria ambiental;.....	24
2.2 – Auxílios de Estado a favor das políticas ambientais	27
2.3- Heterogeneidade dos Eco-tributos - Harmonização Europeia(?)......	32
Cap. III – O imposto ambiental – Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos	35
3.1 – O Imposto ambiental – Noção.....	35
3.2 – Enquadramento Jurídico-Constitucional	38
3.3 – Facto Tributável e matéria tributável nos impostos ambientais.....	41
3.4 – Tributação dos produtos petrolíferos e energéticos como meio de transição para um ambiente sustentável	43
3.5 – Concretizando – a carga fiscal dos impostos com relevância ambiental.	48
Capítulo IV – Novos desafios em matéria de tributação ambiental	54
4.1 – Contributo dos impostos ambientais para um desenvolvimento sustentável	54
4.2 – Economia circular – modelo dos países do norte da Europa.....	56
Conclusão:	59
Bibliografia:	61

Índice Abreviaturas:

AEA – Agência Europeia do Ambiente

APA – Agência Portuguesa do Ambiente

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIEC – Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo

CRP – Constituição da República Portuguesa

EM – Estados Membros

GPL - Gás de Petróleo Liquefeito

IA – Imposto Automóvel

IABA - Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas

IEC – Imposto Especial Sobre o Consumo

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISP - Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos

IT – Imposto Sobre o Tabaco

IUC - Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto Sobre Valor Acrescentado

LBA – Lei de Bases do Ambiente

LEEC – London Environmental Economics Centre

LGT – Lei Geral Tributária

LPN - Liga para a Proteção da Natureza

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

PIB – Produto Interno Bruto

PPP – Princípio do Poluidor Pagador

SNS – Serviço Nacional de Saúde

TFUE – Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

UE – União Europeia

Introdução

A temática ambiental é fundamental nos dias de hoje. Vivemos numa conjuntura em que o consumo de serviços e bens implica um elevado desgaste dos recursos naturais disponíveis causando danos ambientais assinaláveis.

Sabemos que os problemas ambientais não são novos, e que o planeta Terra enfrenta uma escassez de recursos assinalável, em parte pelas enormes quantidades de resíduos produzidos cuja absorção se torna praticamente impossível, e a sua capacidade de resiliência está a chegar ao fim.

Para o efeito, decidimos nesta dissertação avançar com um estudo que se insere na política ambiental como forma de perceber o regime fiscal do ambiente. Analisaremos a tutela ambiental e a forma como o Estado dispõe dos recursos jurídicos fiscais para conseguir atingir as metas ambientais que se propõem.

A tutela do ambiente, autonomizando-se como ramo do direito fiscal, é relativamente recente, e com a constante evolução tecnológica e desenvolvimento industrial os problemas ambientais avolumam-se tornando-se uma preocupação dos Estados a sua minimização. Com início do séc. XIX, mas desenvolvido ao longo do séc. XX, os debates sobre o ambiente são analisados de acordo com os principais documentos internacionais em matéria ambiental.

Elencam-se três vetores fundamentais para que o ambiente seja tutelado: o bem-estar do ser humano, as gerações futuras, e a natureza como detentora de um valor intrínseco. Estes vetores são suficientemente importantes para o desenvolvimento de uma tributação dos produtos petrolíferos e energéticos de forma eficiente, contribuindo para a diminuição da sua utilização e, utilizando as receitas de tributação ambiental para colmatar os danos ambientais criados.

Estando Portugal inserido no conjunto de países da UE, devemos saber se estão criados programas europeus em material ambiental que devam ser respeitados pelos EM. Foi lançado o mote “*Living well, within the limits of our planet*”, que não poderiam de ser analisados na senda do enquadramento europeu do direito fiscal do ambiente.

O direito da União Europeia é essencial para que se consiga efetivar as metas que são traçadas para a UE. De forma concertada os problemas ambientais no seio da UE podem ser rapidamente resolvidos, basta que haja vontade política. Assim, no âmbito da presente

dissertação são desenvolvidas as questões fundamentais no seio da UE, tais como programas de ação ambiental, auxílios de Estado a favor de políticas ambientais e uma indagação sobre harmonização europeia dos chamados Eco-tributos.

O imposto ambiental, no âmbito dos produtos petrolíferos e energéticos, constitui o núcleo da análise da presente dissertação. Embora não seja tarefa fácil a sua definição não nos podemos subtrair a esta tarefa. As principais funções da arrecadação de impostos é a receita para a cobertura de gastos públicos, que de uma forma direcionada para a análise aqui erigida, são as políticas ambientais definidas no seio da UE.

Para este efeito, o recurso à doutrina especializada em direito fiscal como a Professora Doutora Glória Teixeira e a Doutora Cláudia Dias Soares são essenciais para o processo de pesquisa e construção dogmática sobre o tema.

A tributação dos produtos petrolíferos e energéticos são aqui tratados como meio de transição para um ambiente sustentável, utilizando os IEC's como forma de modelação de comportamentos e, em consequência, diminuir a poluição e melhorar a sustentabilidade ambiental.

Perceber que os IEC's são aqui analisados como uma fonte dissuasora da poluição. Aproveitando uma fácil gestão por parte da AT e gerador de receitas elevadas, existem para além de objetivos fiscais outros que visam influenciar o comportamento dos contribuintes.

Na última fase da construção da dissertação, são apresentados os novos desafios em matéria de tributação ambiental, contribuindo os impostos ambientais para um desenvolvimento sustentável.

Nesse sentido, deve ser fomentado um crescimento verde, na medida em que corresponde à manutenção de uma trajetória de crescimento económico, ao mesmo tempo que reduz os riscos ambientais e respeita os limites ecológicos do planeta. Os impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos podem, de acordo com a análise efetuada, ser um fator diferenciador na tributação ambiental.

É apresentado um modelo que poderá ser aplicado, com as devidas adaptações no território nacional, na medida em que é pedra angular a economia circular. A ligação entre a tributação ambiental e os princípios da economia circular é um modelo económico que está centrado na coordenação de produção e consumo em circuitos fechados.

Durante a elaboração da dissertação, foram consultadas imensas obras de referência no direito fiscal sendo a doutrina essencial para concretizar as ideias e teorias desenvolvidas. Também os textos legislativos são da maior importância, utilizando a CRP anotada, LBA, CIEC, entre outros diplomas fundamentais para orientar elaboração e concretização das ideias fundamentais a apresentar.

Cap. I - Política Ambiental - Breves Notas Evolutivas

1.1- A tutela fiscal do ambiente

Centrando a nossa análise na tutela fiscal do ambiente, devemos iniciar por um dos fins últimos, a tutela do ambiente.

Será importante perceber o que entendemos por tutela ambiental para depois nos focarmos no amago da questão, isto é, no domínio dos meios ou instrumentos que podem servir para um ambiente sustentável.

O direito ambiental dentro do ramo do direito fiscal é relativamente novo, porque a sensibilização para os problemas do ecossistema foram surgindo ao sabor da evolução tecnológica e da indústria. O séc. XIX ficou marcado pelo começo dos debates sobre o desenvolvimento sustentável, consolidando-se posteriormente no séc. XX a definição dos vários problemas, o que sem sombra de dúvida contribuiu para o desenvolvimento inicial do direito fiscal do ambiente.

O desenvolvimento económico e da indústria espoletou uma destruição da floresta e poluição dos rios e mares, até que começou a surgir um movimento de cidadãos que a partir de 1947 fundaram a Liga Para a Proteção da Natureza (LPN)¹.

Nessa senda, foram-se desenvolvendo ações de combate à destruição da floresta, conseguindo-se num país conservador como era Portugal em 1971 a criação do Parque Nacional da Peneda-Gerês. Depois de se implementar, a LPN, contribuiu para que a Constituição da República Portuguesa de 1976 (CRP) tivesse em atenção as questões ambientais nos seus artigos 9.º, 66.º, 81.º e 91.º²

Conseguiu-se uma mobilização que, naturalmente, também chegou ao direito dos impostos os quais iremos analisar nesta sede. É indissociável a ligação da defesa do ambiente com a defesa da vida humana. Polarizada na defesa dos recursos ambientais que são limitados

¹ A Liga para a Proteção da Natureza é a associação de defesa do ambiente mais antiga da Península Ibérica, que foi fundada pelo Prof. Baeta Neves (que então dava aulas no Instituto Superior de Agronomia [ISA]) e que até aos dias de hoje tem uma participação ativa pela preservação do ambiente.

² Para mais desenvolvimentos sobre a evolução histórica dos impostos ambientais consultar Cardoso, Ana Cecília Castro, *O imposto ambiental como instrumento de desenvolvimento sustentável*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto (2015).

desde logo e imprescindíveis ao desenvolvimento de atividades produtivas que dão o suporte à vida de cada indivíduo.

A efetivação no texto constitucional foi sem qualquer dúvida uma chamada de atenção para a questão que teve de ser respeitada. Implementou-se o princípio do Estado de Direito Ambiental com a revisão constitucional de 1997, incluindo na constituição a alínea “*d) Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais (...)*”. Com efeito conseguiu-se uma vinculação do Estado na prossecução de políticas públicas que tivessem em conta a dimensão ambiental, ecologicamente autossustentadas e garantidoras de direitos ambientais.

Foi só a partir da revisão constitucional de 1997 que o legislador prestou uma especial atenção aos direitos ambientais e ecológicos e, que se desenvolveu a maioria da legislação ambiental que depois foi realmente aplicada no nosso ordenamento jurídico. A modernização e concretização de estruturas capazes para desenvolver políticas ambientais não estavam de todo garantidas no texto da constituição, só com a adição da alínea d) do artigo 9.º da CRP é que foram prestadas condições para se falar numa otimização dos recursos ambientais.

A efetivação destes direitos passa por um conjunto de prestações efetuadas pelo Estado, aliadas a um risco que deve ser medido e controlado pelos agentes competentes (muitas indústrias necessitam de poluir para produzir, o que faz que os agentes de controlo devem prevenir o quantum, evitando, assim, o dano ambiental). Ora, a atividade prestadora do Estado passa pela implementação de um sistema de recolha e tratamento de lixo, controlo de emissões poluentes, eliminação de resíduos, avaliações estratégicas e de impacto ambiental que têm obrigatoriamente de ser financiadas.

Depois, com as revisões constitucionais de 1982 e 1989, desenvolveu-se ainda mais o corpo legislativo do artigo 66.º da CRP, fazendo uma ligação do ponto de vista geral com o ambiente, mas, também, com uma conexão ao desenvolvimento económico, tendo os diversos agentes económicos que prestar a devida atenção ao meio ambiente. Por isso é que a vertente dos impostos é fundamental para o Estado cumprir com os seus deveres fundamentais.

Não se pode confundir direitos ambientais com conceitos (relativamente indeterminados) como qualidade de vida, porque a tutela ambiental é mais circunscrita e complexa do que uma mera enumeração de um conceito tão alargado no seu sentido.

O artigo 81.º da CRP também impõe uma política nacional de energia, que hoje ainda é debatida derivado ao modelo de financiamento que o Estado atribuí nesse sector, mas é justificável a total atenção a esta matéria porque não está em causa apenas as questões económicas e para o bem-estar dos cidadãos. Com uma análise mais crua é fácil perceber que os recursos como o carvão e o petróleo vão efetivamente acabar e, por isso, compreende-se o investimento dos países da Europa em tecnologias mais eficientes e amigas do ambiente. Trata-se também de uma questão de adaptação a uma realidade emergente.

Isto leva-nos a apontar para a diversidade do objeto ambiental, onde referimos uma diversidade de meios e instrumentos para a tutela da conservação ambiental, dada a importância da matéria na legislação nacional, nomeadamente na Lei de Bases do Ambiente (Lei n.º 19/2014, de 14 de abril).

Logo no artigo 8.º, n.º 1 da LBA verificamos um compromisso com as gerações futuras “O direito ao ambiente está indissociavelmente ligado ao dever de o proteger, de o preservar e de o respeitar, de forma a assegurar o desenvolvimento sustentável a longo prazo, nomeadamente para as gerações futuras.”. O que se prende, naturalmente, com o combate à poluição, com a complexidade inerente ao fenómeno, a adoção de práticas ecologicamente sustentáveis, diminuição de comportamentos de risco, produção sem recurso a matérias-primas demasiadamente poluentes, entre outros contributos que podem ser adotados para a redução deste fenómeno.

A política de ambiente assenta, nomeadamente, em instrumentos de informação ambiental, de planeamento económico e financeiro, de avaliação, de autorização ou licenciamento ambiental, de melhoria contínua do desempenho e de controlo, que devem ser associados a políticas de sustentabilidade ambiental e, de recuperação de ecossistemas afetados ou poluídos.

Estes são objetivos que estão presentes na legislação e associações de proteção ambientais nacionais, assim como, da Agência Europeia do Ambiente que anseia que *“In 2050, we live well, within the planet's ecological limits. Our prosperity and healthy environment stem from an innovative, circular economy where nothing is wasted and where natural resources are managed sustainably, and biodiversity is protected, valued and*

*restored in ways that enhance our society's resilience. Our low-carbon growth has long been decoupled from resource use, setting the pace for a safe and sustainable global society”*³.

Para que tal possa acontecer, é necessário mudar de mentalidade por parte das populações, mas, o mais importante é que se consiga através de uma tutela ambiental reduzir os elevados níveis de poluição que ainda hoje existem em todo mundo.

1.2 - Problemas ambientais

O ambiente é de certa forma uma área que paulatinamente começa a ficar na ordem do dia, quer seja pelos constantes abusos por parte das indústrias transformadoras ou por uma ampla sensibilização que é imposta pela realidade.

Verificamos que os problemas climáticos são por demais evidentes e que não se consegue fugir ao tema, isto faz com que os governos e organizações se debrucem nos problemas ambientais subsistentes no nosso país.

Sofia Guedes Vaz⁴, refere três razões fundamentais para que no preocupemos com o ambiente: o bem-estar do ser humano, as gerações futuras e a natureza como detentora de um valor intrínseco. Ora, inicialmente qualquer ser humano quer viver com qualidade de vida e, consequentemente, com bem-estar necessário ao desenvolvimento dos seus intentos, o que por si só, altruisticamente, deveria ser suficiente para a preservação de algo tão especial como a natureza. No outro lado da equação verificamos que o bem-estar do ser humano se realiza não só com um ambiente sadio (que normalmente a olho nu não é perceptível), mas também com a utilização de bens e serviços que são ainda de certo modo obtidos a grande custo ambiental. Na “conta corrente” existente entre o bem-estar ambiental e o bem-estar momentâneo, aquele que é perceptível no dia-a-dia com a utilização de carro, ler um jornal, compra de um *smartphone*, utilização de material descartável (essencialmente plástico), o bem-estar ambiental fica aquém quando se toma uma decisão de uso corrente. O exemplo paradigmático que está disponível para análise no relatório do estado do ambiente de 2017, são os veículos ligeiros de passageiros “*Em 2016, o parque de veículos ligeiros de*

³ 7th Environment Action Programme (EU, 2013). Disponível in (<https://www.eea.europa.eu/soer-2015/synthesis/report/1-changingcontext>).

⁴ No ensaio da fundação Francisco Manuel dos Santos, a autora refere que “o inimigo” do ambiente é o ser humano, dada a escassez de alguns recursos, degradação dos ecossistemas e a diminuição da capacidade do absorver todos os resíduos que são produzidos leva a que estejamos perante o limite do planeta Terra, ver, Vaz, Sofia Guedes, *Ambiente em Portugal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

passageiros atingiu os 4,8 milhões, mais 2,1% do que no ano anterior, e que corresponde a uma taxa de motorização de 470,5 veículos ligeiros de passageiros por 1 000 habitantes, a maior taxa dos últimos quatro anos.”⁵, o bem-estar do ser humano sobrepõe-se ao ambiental, por muito que exista uma assinalável preocupação.

De qualquer forma os problemas ambientais existem e afetam a forma como vivemos. Veja-se o caso da seca que se viveu no último ano em Portugal, pudemos constatar *in loco* de que forma podem as populações ser afetadas pelos problemas ambientais. Por isso, a consciencialização das gerações futuras para a problemática é da maior importância, vão ser essas gerações a lidar com os efeitos de séculos de maus tratos ao ambiente e da exploração dos recursos naturais de uma forma abusiva e exagerada. A maneira como tem sido lidada a questão ambiental tem mudado ao longo dos anos, como se pode constatar nos anos 60 e 70 o âmagos prendia-se com excesso de poluição, emissões de carbono, poluição da água pelas indústrias transformadoras e, essencialmente, a falta de tratamento do saneamento básico. Foram tomadas medidas preventivas, filtros em chaminés, mercado de licenças de poluição⁶ e tratamento de água. O problema é que as emissões de gases com efeito de estufa associados às tecnologias que utilizamos diariamente lançadas para a atmosfera afetam gravemente a subsistência ambiental.

Sem mais, como uma função do Estado, deve ser acautelado o valor intrínseco do meio ambiente, não só pelo bem-estar e pelas gerações futuras, mas, também, devemos considerar o meio ambiente como um fator essencial à subsistência do ecossistema.

Ora, não pode o ser humano desconsiderar a diversidade ambiental, as espécies não podem ser destruídas em virtude de um crescimento imobiliário sem planificação que enquadre a função ambiental. Além de todas as funções que o ambiente tem, importantíssimas por sinal, existe o direito à preservação e conservação das espécies, assim como de rios e mares limpos e despoluídos.

Um jurista que se dedica a estudar as questões ambientais, pode contribuir com a criação de um sistema fiscal amigo do ambiente, utilizando o direito fiscal como meio de

⁵ Fernandes, Ana Cristina, Guerra, Miguel Déjean, Ribeiro, Rita, Rodrigues, Sofia, *Relatório do Estado do Ambiente 2017*, Agência Portuguesa do Ambiente, 2017, p.12.

⁶ Na medida em que o Estado só atribuía um número limitado de licenças, admitindo que há uma relação de proporcionalidade entre o dano ambiental e o número de licenças atribuídas, o comportamento lógico das empresas foi o desenvolvimento de tecnologia que com as mesmas licenças conseguissem produzir o mesmo ou mais, não aumentando o nível de poluição associado ao aumento da produção, para mais desenvolvimentos ver,

contribuir para um desenvolvimento sustentável. O jurista pode impor limites normativos razoáveis e exequíveis⁷ – quer através do direito administrativo, ou através do direito fiscal como uma forma modificadora dos comportamentos dos cidadãos.

Novos movimentos económicos têm surgido que englobam as preocupações ambientais, a economia circular, que não dissociam o crescimento económico do aumento do consumo de recursos, e tentam uma alternativa ao chamado sistema linear assente no uso ineficiente e intensivo de recursos.

Neste sentido, é manifestamente importante a educação para o ambiente com uma estratégia de âmbito geral ao nível da união europeia, projetar na sociedade a responsabilização face ao ambiente, estimulando o debate em torno dos valores fundamentais associados ao desenvolvimento sustentável.

Já no seio de países da UE se debate esta temática, conseguindo atribuir de forma concreta e sistemática os conceitos e objetivos como “*The concept of the circular economy reflects the recognition that European systems of production and consumption need to be fundamentally transformed to achieve the EU's 2050 vision of 'living well within the limits of our planet'*”⁸.

Este conceito apareceu na sequência de vários países, ao longo de vários anos e com níveis de desenvolvimento diferentes, terem utilizado de uma forma exagerada os recursos naturais disponíveis para o crescimento da economia dos países. Este conceito de economia circular tenta manter um equilíbrio entre o desenvolvimento económico e a justa utilização dos recursos existentes no planeta, tendo em conta que para a produção os países da UE necessitam de recursos naturais como água, metais e energia.

Em síntese, a vantagem da implementação da economia circular é uma maior preocupação com o ambiente, embora os fundamentos possam ser de várias ordens como uma maior eficiência nos gastos de produção, procurando alternativas mais vantajosas para as indústrias, o fim da aplicação das medidas é a preocupação efetiva com o ambiente.

⁷ Numa vertente administrativa da regulação do direito ambiental ver, Antunes, Luís Filipe Colaço, *Direito Público do Ambiente Diagnose e Prognose da tutela processual da paisagem*. Almedina, 2008, p.78.

⁸ Reichel, Almut, Schoenmakere, De Mieke, Gillabel, Jeroen, *Circular economy in Europe Developing the knowledge base*. European Environment Agency, 2016.

1.3 – Política Ambiental

1.3.1 – Princípio do Poluidor Pagador

*“Environmental resources are in general limited and their use in production and consumption activities may lead to their deterioration. When the cost of this deterioration is not adequately taken into account in the price system, the market fails to reflect the scarcity of such resources both at the national and international levels. Public measures are thus necessary to reduce pollution and to reach a better allocation of resources by ensuring that prices of goods depending on the quality and/or quantity of environmental resources reflect more closely their relative scarcity and that economic agents concerned react accordingly.”*⁹

Esta recomendação da OCDE surgiu na Conferência das Nações Unidas sobre o meio ambiente, que decorreu em 1972 em Estocolmo, trazendo para a ordem do dia os problemas que surgiam a nível ambiental, indicando que *“o poluidor deve suportar as despesas da tomada de medidas de controlo da poluição decididas pelas autoridades públicas para assegurar que o meio-ambiente se mantenha num estado aceitável”*. É a essa cimeira que se atribui o motor das políticas do ambiente ao nível europeu, e desde aí foi surgindo a preocupação em que nem tudo podia ser feito a nível económico sem respeito pelo ambiente.

O princípio aqui em análise não pode ser analisado de um ponto de vista extremo, em que quem polui dever ser responsabilizado por esse ato, não se trata do instrumento da responsabilidade civil com todos os seus pressupostos, mas, por outro lado, como indica Maria Alexandra de Sousa Aragão¹⁰, este princípio tem um sentido eminentemente preventivo e não responsabilizador. Foi com este o intuito que foi criado em 1972.

O que em grande medida caracteriza o princípio do poluidor pagador é a persecução dos fins de melhoria do ambiente, com uma elevada justiça social. Claro está a ligação direta ao sentido económico que deverá ser o mais pequeno possível. Está vocacionado para a reparação dos danos ambientais causados (um caso que poderia ser um objeto de estudo interessante, seria o estudo da responsabilidade civil e o princípio do poluidor pagador no caso da *legionella*, tendo presente os fundamentos da propagação do vírus), e a precaução, prevenção e redistribuição dos custos da poluição, o princípio do poluidor pagador.

⁹ *Guiding principles concerning the international economic aspects of environmental policies* – Disponível in: (<http://webnet.oecd.org/oecdacts/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&Lang=en&Book=>).

¹⁰ Aragão, Maria Alexandra de Sousa, *Direito Comunitário do Ambiente*, In Cadernos Cedoua, 2002, pp.20 e ss.

É caso para citar Cnossen “*Environmental resources are in general limited and their use in production and consumption activities may lead to their deterioration. When the cost of this deterioration is not adequately taken into account in the price system, the market fails to reflect the scarcity of such resources both at the national and international levels. Public measures are thus necessary to reduce pollution and to reach a better allocation of resources by ensuring that prices of goods depending on the quality and/or quantity of environmental resources reflect more closely their relative scarcity and that economic agents concerned react accordingly*”¹¹. Por isso é que a aplicação dos princípios e regras europeias são importantes, pois permitem aos Estados, através da responsabilidade dos agentes poluidores (quase sempre no pagamento de impostos), financiarem as medidas de proteção e preservação ambiental.

Aos poluidores é dada uma única alternativa, que é deixar de poluir, de qualquer outra maneira terão que suportar um custo económico em favor do Estado, o qual afetará as verbas para a proteção do ambiente. Com a criação da Diretiva 2004/35/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de abril de 2004, o foco centrou-se na prevenção e reparação dos danos ambientais criados pelos agentes poluidores: “*o operador que cause danos ambientais ou crie a ameaça iminente desses danos deve, em princípio, custear as medidas de prevenção ou reparação necessárias*”. Está em causa a responsabilização dos agentes, o que permite que as autoridades atuem no sentido de criar condições para uma maior fiscalização ambiental.

O princípio pressupõe uma definição apropriada das condições da responsabilidade do poluidor. Cabe por outro lado ao legislador ter um conjunto de regras capazes de serem aplicadas, para que se consiga obter resultados, quer em matéria de prevenção ambiental (como em caso de fornecimento de informação à cerca de métodos e tecnologias menos poluentes, como a aplicação de taxas ou impostos aos produtos de elevado teor poluente), quer através da aplicação de coimas quando se verificarem comportamentos lesivos de direitos ambientais consagrados.

Em situações de violação da legislação nacional ou europeia o Estado pode e deve reparar o dano ambiental o mais rapidamente possível, o que por sua vez não pode corresponder a uma isenção por parte do poluidor. Este deve ser responsabilizado pelo ato que consciente ou inconscientemente causou ao meio ambiente. Aqui entra o direito de regresso

¹¹ CNOSEN, Sijbren [et all], *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxforde University Press Inc., 2005.

aplicado ao operador que causou o dano ou a ameaça iminente. A acrescentar à pena/sanção aplicada, nomeadamente através de garantias sobre bens imóveis ou de outras garantias adequadas, é devido o pagamento dos custos relacionados com ações de prevenção ou de reparação executadas.

Os danos causados ao meio ambiente são vistos como custos sociais, diz-nos Anne Petitpierre-Sauvain¹² que “*Le principe pollueur-payeur permet d’éliminer des coûts résultant d’atteintes à l’environnement qui sont, au départ, supportés par la collectivité. Il ne suppose donc aucune appréciation des raisons qui ont amené celui qui est à l’origine des coûts à entreprendre ou poursuivre l’activité source de pollution.*”¹³. Desta forma conseguimos perceber que o ambiente tem de ser visto como um bem público, cuja tutela deve estar a cargo do Estado não sendo suscetíveis de apropriação por privados.

Deixar na mão do mercado o bom senso na administração dos bens públicos, nomeadamente os ambientais, seria uma álea em que o ambiente sairia prejudicado. Nesta medida o papel interventivo do Estado, ao nível preventivo e proactivo, é o que melhor assegura a internalização dos custos da atividade poluidora, responsabilizando de seguida os operadores.

A internalização leva a que o Estado tenha de gastar mais recursos financeiros para compensar o desgaste ambiental que a produção de determinados bens ou produtos origina. Quando a produção de um bem ou serviço está em relação direta com a destruição ambiental, aumenta substancialmente o custo social desse bem e portanto não deve ser a comunidade a assumir a reparação, em substituição do ente que tirou o benefício na produção do bem ou serviço. Assim, nas áreas de produção cuja poluição é mais elevada, deve ser aplicada, segundo a base dogmática do princípio aqui em análise, uma tributação que se adegue ao custo social que o bem ou produto causou na sua produção, nomeadamente nos bens que induzem a custos sociais: a produção de carburantes, transporte por veículo poluente, e produção de componentes com elevado teor poluente.

¹² Professora da Faculdade de Direito de Genebra e especialista em direito ambiental.

¹³ Divide-se a aplicação deste princípio em duas vertentes, numa primeira internalização do evento na comunidade e depois numa segunda fase elimina-os ao imputar no poluidor esses custos, para mais esclarecimentos consultar, Petitpierre-Sauvain, Anne, *Le Principe Pollueur-Payeur, Mode D’Internalisation des Coûts*, In “*Os 10 anos de Investigação do CIJE*”, Coimbra, in Glória Teixeira e Ana Sofia Carvalho (Coord.), Almedina, 2010, pp. 52.

Pigou, com a teoria da criação de um imposto por unidade de bem produzido, leva a que seja criado um imposto específico por unidade vendida. Estamos perante a aplicação prática do princípio aqui em análise. O decisor político fica com uma ferramenta de rápida aplicação, alterando a taxa de imposto sobre determinado bem, não compensando o seu uso excessivo. O Prof. Neves Cruz¹⁴, indica que é preferível a implementação de um imposto porque leva ao reconhecimento de que a sociedade tem direitos de apropriação sobre o ambiente. As externalidades são uma falha de mercado (por isso a intervenção governamental pode ser aconselhável) e implicam uma diferença entre o ótimo privado e o ótimo social, desde que a adaptação política seja capaz de acompanhar a realidade existente.

Desta forma, é fácil a percepção de que quem polui deve ser responsabilizado no pagamento. A grande questão que se coloca é a forma como se processa. Verificamos que os custos associados à poluição são custos sociais. Nesta vertente a sociedade não pode internalizar esta responsabilidade que muitas vezes advém de terceiros que não beneficiam do produto, bem ou serviço origem do facto gerador. Conseguimos perceber que a melhor forma de trazer justiça está na aplicação de um imposto nestas situações. Ora é o que vamos analisar mais à frente.

1.3.2 – Princípio da Prevenção vs. Princípio da Precaução

Os princípios que agora são analisados estão intimamente ligados ao direito administrativo, mas que em muito contribuem para uma ampla densificação do direito fiscal do ambiente.

Por ambiente devemos entender o conjunto de bens naturais e culturais relevantes para a qualidade de vida ecológica e existencial da pessoa humana¹⁵. São estes bens que devem ser alvo de tutela por parte do direito fiscal, não deixando apenas no âmbito do direito administrativo cujo *ius* está direccionado com uma tutela de bem público-administrativo.

O professor Gomes Canotilho define como Direito do Ambiente “*um conjunto de normas e institutos jurídicos que se destinam a regular e a proteger, de forma planificadora, conformadora, preventiva e promocional o ambiente natural e humano dos efeitos nocivos*

¹⁴ Neves Cruz, José, *Economia Política Uma abordagem dialética da escolha pública*, 2008, Coimbra Editora.

¹⁵ Colaço Antunes, *O Procedimento Administrativo de Avaliação de Impacto Ambiental...*, op. Cit, p.53 e ss.

*resultantes do processo civilizacional*¹⁶”. Ora, a nossa análise verifica que ficam por concretizar outras vertentes, nomeadamente a fiscal, não sendo suficiente a sanção associada à tutela administrativa. Por outro lado, a organização de um sistema integrado de impostos que diminuam de forma substancial as externalidades causadas pelo excesso de exploração do ambiente está ainda por concretizar devidamente.

Assim, é essencial falar dos princípios da prevenção e da precaução, começando naturalmente pelo primeiro que se traduz na eminência de uma atuação humana, a qual comprovadamente lesará, de forma grave e irreversível, bens ambientais¹⁷. Não se trata de uma definição acabada, ela surge de uma base de fontes diferentes que vai desde a Carta Mundial da Natureza (ONU, 1982), Declaração do Rio sobre o Ambiente e Desenvolvimento de 1992 cujo princípio 15 consagra uma abordagem preventiva “*Para que o ambiente seja protegido, será aplicada pelos Estados, de acordo com as suas capacidades, medidas preventivas.*”¹⁸. Partindo das definições estruturantes que os referidos documentos enfatizam cabe aos Estados aplicar medidas preventivas capazes de contribuir para um melhor ecossistema.

Sem a tutela preventiva seria praticamente impossível colmatar determinados acontecimentos. O exemplo paradigmático neste âmbito são os incêndios, se não existe um tratamento preventivo de organização da floresta quando ocorre o evento danoso é muito difícil de o resolver.

O Princípio da Prevenção aplica-se ao risco conhecido. Esse risco é entendido como aquele identificado por meio de pesquisas, dados e informações ambientais ou porque já ocorreu anteriormente. É a partir desse risco ou perigo conhecido que as entidades públicas, ou por vezes privadas, conseguem adotar medidas para impedir ou minimizar que ocorram danos ambientais.

Por outro lado, a precaução está intimamente ligada com o risco associado a comportamentos que lesam direitos constitucionalmente consagrados e, por via do desrespeito do princípio em análise, aumentam a degradação dos recursos ambientais. Ulrich Beck¹⁹

¹⁶ Gomes Canotilho, *Procedimento administrativo e defesa do ambiente*, op. Cit., n.º 3799, p.290.

¹⁷ Gomes, Carla Amado, *A Prevenção à Prova no Direito do Ambiente*, Coimbra Editora, 2000, p.21.

¹⁸ Declaração do rio sobre ambiente e desenvolvimento, A Conferência das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento, no Rio de Janeiro de 3 a 14 de junho de 1992.

¹⁹ Na obra de Ulrich Bech *Sociedade de Risco - Rumo a uma Outra Modernidade*, o autor apresenta-nos os traços de uma sociedade de risco, numa altura em que a mesma sociedade está em transformação para uma

apresenta a sociedade contemporânea como se “*Os cenários de destruição evocados sob a forma de possibilidade pelas ameaças ambientais e tecnológicas com que nos vemos confrontados colocou-nos perante uma nova etapa no decurso histórico da Modernidade, a Modernidade Reflexiva*”. Ora, o que está em jogo com a *Modernidade Reflexiva* é o envolvimento da sociedade por uma causa, a melhoria da qualidade ambiental e os recursos ambientais possam, dado o fracasso do que se viveu até então, melhorar a forma como esta temática é abordada dentro da precaução que a sociedade deve ter.

Pontier²⁰ referindo-se a problemas genéricos como a problemática da imprevisibilidade do Direito, escreveu que “*se não está nas nossas mãos prever o imprevisível, é seguramente nosso dever preveni-lo, na medida do possível. Por outras palavras, estão todos incumbidos, Administração e cidadãos, de precaver de modo “razoável” contra os imprevistos que possam surgir, contra os riscos que afetem o exercício de cada atividade*”. Esta reflexão, embora esteja plasmada numa obra de 1985 está completamente actual. É um raciocínio intemporal que coadjuva na construção de uma precaução necessária para a sociedade.

Tendo presente a fragilidade dos bens ambientais, poderá justificar o sacrifício de outros direitos e bens constitucionalmente consagrados, depois de efetuadas as ponderações devidas. Porém, só é aceitável em relação a casos haja uma segura probabilidade do dano ambiental.

Assim, a aplicação do princípio da precaução aponta para a necessidade de, perante uma situação de risco, proceder a uma análise cuidada, “razoável”, dos dados em presença valem no domínio específico do Direito Administrativo do Ambiente, tal como classifica a professora Carla Amado Gomes.²¹ A gestão precaucional leva a que se tenha, obrigatoriamente, que alterar alguns diplomas legislativos que desbloqueiem instrumentos de ações de precaução quando existam situações com suspeitas ou notícias de danos ou crimes ambientais.

Em síntese, o princípio da precaução deve ser entendido como uma interpretação mais qualificada e atualista do princípio da prevenção, num sentido em que é mais amiga do

modernidade ou pós-modernidade (contemporaneidade) com novas preocupações e desenvolvimentos de políticas ambientais.

²⁰ J., Marie Pontier, *L'impredictibilité*, in *RDPSP*, 1985, n.º 1, pp. 5 e ss.

²¹ Gomes, Carla Amado, *Prevenção e Precaução: Noções-Chave para uma tutela preventiva do ambiente*, Coimbra, Coimbra Editora, 2000.

ambiente como refere Gomes Canotilho²² e Carla Amado Gomes²³, sendo feita uma interpretação justa e de acordo com as potencialidades que se possam obter do mesmo. A linha que divide os princípios aqui analisados é ténue, mas existem diferenças, o que nos leva a querer se que o mesmo seja autonomizado para a contribuição de um ambiente mais sustentável.

²² Canotilho, J.J.Gomes, *Proteção do ambiente e direito de propriedade (Crítica de jurisprudência ambiental)*. Coimbra, 1995, pp. 81 e ss.

²³ *Idem*, pp. 53.

Capítulo II – Enquadramento europeu do direito fiscal do ambiente

2.1 – Programa europeu de ação em matéria ambiental;

A União Europeia mantém-se preocupada com as questões ambientais, não é de agora que está em vigor um programa ao nível europeu de ação em matéria ambiental, neste preciso momento vamos no 7.º (sétimo) programa de ação a correr nesta matéria.

O mote foi lançado “*Living well, within the limits of our planet*”, o que nos demonstra que as preocupações estão na ordem do dia, mas verifica-se que estamos perante uma tarefa de enorme envergadura dado que este programa já vai na sétima “edição”. Da última ação ficaram por atingir os grandes objetivos, veja-se a complexidade de gerir 28 (agora 27) países com diferentes tipos de desenvolvimento a cumprir as mesmas metas em matéria ambiental.

Com o passar dos anos a União Europeia (UE) tem colocado no cimo das suas prioridades estas questões e, para isso, desenvolvido uma grande parte da legislação em matéria ambiental. Segundo dados da AEA (Agência Europeia do Ambiente) a poluição do ar, água e solo têm sido reduzidas significativamente. A legislação sobre determinados produtos químicos foi modernizada e a sua utilização foi restringida em substâncias tóxicas e perigosas. A qualidade da água na UE é de elevado nível, sendo referido pela mesma agência que mais de 18% do território da UE foi designado como tendo áreas protegidas de natureza.

Através do programa que foi adotado pela Decisão n.º 1386/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, sendo o 7º Programa de ação em matéria de ambiente com os seguintes objetivos prioritários:

- “a) Proteger, conservar e reforçar o capital natural da União;*
- b) Tornar a União uma economia hipocarbónica, eficiente na utilização dos recursos, verde e competitiva;*
- c) Proteger os cidadãos da União contra pressões de carácter ambiental e riscos para a saúde e o bem-estar;*
- d) Maximizar os benefícios da legislação da União relativa ao ambiente melhorando a sua aplicação;*
- e) Melhorar a base de conhecimentos e de dados da política de ambiente da União;*

- f) Assegurar investimentos para a política relativa ao ambiente e ao clima e abordar as externalidades ambientais;*
- g) Melhorar a integração e a coerência das políticas no domínio do ambiente;*
- h) Aumentar a sustentabilidade das cidades da União;*
- i) Melhorar a eficácia da União na resposta aos desafios internacionais em matéria de ambiente e clima.”.*

Ora, os objetivos enunciados, cobrem totalmente as carências ambientais no seio da UE. As dificuldades que residem estão em ultrapassar os obstáculos que surgem na aplicação dos mecanismos que ponham termo ao dano ambiental. Alguns destes objetivos estiveram em vigor no anterior programa ambiental na UE, na decisão 1386/2013/EU, na sua nota introdutória dizia-nos que: “*Sexto Programa de Ação da União em matéria de Ambiente (6.o PAA) terminou em julho de 2012, mas muitas das medidas e ações lançadas no seu âmbito continuam por aplicar.*”. Persistem graves problemas em quatro domínios, a saber: “*alterações climáticas; natureza e biodiversidade; ambiente, saúde e qualidade de vida; e recursos naturais e resíduos*”, que são, no nosso entender, a trave mestra dos fatores mais prejudiciais para o ambiente. A tendência para que estas questões continuem a ser recorrentes está no facto de se naturalizar os problemas e, em vez de os resolver, matizam a inevitabilidade da evolução tecnológica em criar poluição e desequilíbrios ambientais. A UE tenta com este programa diminuir os malefícios ambientais na vertente apresentada no programa, com isso criando uma coesão e sustentação ambiental assegurando a prosperidade de longo prazo, mas, para isso, exige-se a tomada de medidas adicionais para dar resposta aos desafios apresentados.

Os objetivos prioritários apresentados estão debaixo de um “manto” definido pela UE, que passam essencialmente, de acordo com uma clara perspetiva de longo prazo, por em 2050 viver-se na união um ambiente estável em que o crescimento seja sustentável. O território europeu poderá ser olhado como território de inovação tecnológica, biodiversidade e com uma estratégia de desenvolvimento sustentável, só assim é que se poderá olhar o planeta como um lugar melhor. Os Estados e os cidadãos devem entender que as questões ambientais modificam de uma forma direta a sua vida - veja-se as áreas da saúde- até porque os impactos que são gerados na produção, gestão de resíduos, e eficiência no tratamento dos mesmos, interferem diretamente na saúde de todos os cidadãos.

Neste seguimento, surgiu uma nova roupagem, o incentivo à economia verde e aos impostos que contribuem para uma sustentabilidade ambiental. Em Portugal tivemos a reforma da fiscalidade verde, o que foi considerado por muitos especialistas da economia e do direito como uma reforma insuficiente, dada a existência dos princípios fiscais fundamentais como o da neutralidade fiscal e da não consignação de receitas serem violados. No âmbito do presente plano devem contribuir para a realização dos objetivos propostos todas as instituições com capacidade para tal na UE, em articulação com os diversos Estados tendo por base o princípio da subsidiariedade²⁴, que só vale nos domínios das competências concorrentes entre os Estados membros da UE, ou seja, dispõe o artigo 5.º, n.º 3 do Tratado da União Europeia (TUE) “*Em virtude do princípio da subsidiariedade, nos domínios que não sejam da sua competência exclusiva, a União intervém apenas se e na medida em que os objetivos da acção considerada não possam ser suficientemente alcançados pelos Estados membros tanto ao nível central como ao nível regional e local, podendo, contudo, às dimensões ou aos efeitos da acção considerada, ser mais bem alcançados a nível da União*”.

Neste domínio, a decisão aqui analisada, apoia a utilização do princípio da subsidiariedade nas competências concorrentes entre a UE e os Estados, para que a “rede” montada ao combate à poluição e proteção ambiental seja cada vez mais entrosada e que aumente a possibilidade de sucesso no comprimento dos objetivos inicialmente propostos. Só com uma vertente internacional e supraestadual é possível um ataque aos malefícios ambientais, os Estados devem estar cientes que a ação única de um Estado não consegue fazer frente ao enorme desafio ambiental do século XXI.

Em síntese, este programa tenta combater de uma forma concertada vários problemas ambientais no seio da UE, como a perda de biodiversidade e a degradação dos ecossistemas na União, reduzir as emissões de gases com efeito de estufa e aumentar a eficiência na utilização da energia e dos recursos, aproveitar o investimento em tecnologias eficientes e de melhoramento para o desenvolvimento do mercado e crescimento do emprego, conjugando um alto teor de formação profissional aos trabalhadores e, por último, a execução plena e

²⁴ Este princípio tem uma dimensão política assinalável e constitui um princípio jurídico geral da União Europeia o que gera uma simbiose entre a vontade política e o respeito institucional do tema, porque não deixa de estar, por si só, subjugado ao crivo do Tribunal de Justiça da União, para mais desenvolvimentos ver: Henriques, Miguel Gorjão, *Direito da União, História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*. Coimbra, 2015, Almedina, 6ª edição, pp.384 e ss.

uniforme do acervo legislativo do ambiente em toda a UE, que é fundamental para a efetivação dos objetivos do programa.

2.2 – Auxílios de Estado a favor das políticas ambientais

No âmbito da UE, os auxílios de estado (ou subsidiação) revestiram a única forma de intervenção que os Estados-membros tinham para intervir ativamente no combate à poluição. Este instrumento era o único ao dispor pelos Estados para salvaguardar as suas indústrias internas sendo “*a mais forte manifestação do poder financeiro do Estado moderno*”²⁵. Pelo que, em determinados períodos da formação da UE os Estados fizeram sempre pressão para que este instrumento se mantivesse intocável e na esfera estatal.

A política europeia de controlo dos auxílios de Estado, em especial dos auxílios tributários, representa uma limitação da soberania dos Estados membros. Importa assim que tais limitações sejam transparentes, proporcionais e adequadas, não devendo ir para além do estritamente necessário em cada momento para alcançar os objetivos que a UE traçou até 2020 e até à década seguinte 2030.

As normas que regem a disciplina europeia dos auxílios possuem um triplo estatuto: integram o direito europeu da concorrência, completam o direito do mercado interno e enquadram a política europeia de viabilização de auxílios compatíveis com o mercado comum. A sua aplicação implica um cuidadoso balanço dos interesses em “jogo”²⁶. O regime legal aplicável aos auxílios concedidos pelos Estados encontra-se no artigo 107.º do TFUE “*Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)*”, sendo nos termos da legislação fundamental da UE a regra base a da recusa a este tipo de mecanismo.

Em matéria ambiental os auxílios de Estado deverão ser sempre enquadrados com o princípio do poluidor pagador (doravante, PPP), princípio este já analisado anteriormente, mas uma conjugação de auxílios com o PPP não representa uma aplicação direta do princípio,

²⁵ Fromon, Michel, *State Aids: Their Field of Operation and Legal Regime*. In Terence Daintith, *Law as an Instrument of Economic Policy: Comparative and Critical Approaches*. Berlin: Walter de Gruyter, 1988, pp. 153 e ss., p.161.

²⁶ Santos, António Carlos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra, Almedina, 2003. O autor na referida obra estabelece as linhas fundamentais da atribuição dos auxílios de Estado numa vertente geral, o que é importante para que possamos compreender o regime especial aplicado em matéria ambiental.

porque causam uma suavização dos custos suportados pelas empresas na aplicação de instrumentos que sejam mais “amigos do ambiente”. Nos primórdios da UE a Comissão chegou a permitir que o PPP fosse violado deliberadamente, com a justificação dos desafios técnicos existentes que podiam justificar o afastamento da aplicação do referido documento. De facto, em 1973, data em que ocorreu a declaração do Conselho das Comunidades Europeias e dos representantes dos governos dos Estados membros reunidos no Conselho, de 22 de novembro desse ano²⁷ foi deliberadamente autorizado pela Comissão o não cumprimento total do PPP. Não obstante, por um longo período de cerca de vinte anos, a Comissão no quadro de referência em matéria de concessão de auxílios de Estado às empresas forneceu uma orientação clara no que respeita aos apoios à adaptação das instalações de produção de acordo com a regras.

Com a evolução das políticas ambientais na UE um dos critérios utilizados pela Comissão foi o de “*Menos Auxílios e Mais Orientados*” isto com uma vocação para manter o equilíbrio entre as ajudas de Estado e o papel das entidades privadas no cumprimento dos seus deveres legais/ambientais²⁸. Os auxílios de Estado podem substituir de forma positiva o paradigma do PPP, que desde o seu surgimento tem perdido alguma importância, não se tratando de uma desconsideração, mas, por outro lado, uma alteração da configuração das políticas ambientais que torna o PPP numa das suas vertentes insuficiente. Cláudia Dias Soares refere que os auxílios de Estado devem ser um incentivo ao melhoramento do setor das energias renováveis e, por último, contribuir para a criação de um mercado que tem por base uma viragem na produção, coadjuvando no desenvolvimento das renováveis.

Noutro patamar, temos as orientações relativas a auxílios estatais à proteção ambiental e à energia 2014-2020 (2014/C 200/01)²⁹ onde se estabelece o princípio de que os auxílios estatais são proibidos. Contudo, em certos casos, os auxílios estatais podem ser compatíveis com o mercado interno, ao abrigo do artigo 107.º, n.º 2 e 3, do Tratado.

O n.º 3 do artigo 107.º do TFUE, indica-nos que “*Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas, quando não alterem as*

²⁷ Soares, Cláudia Dias, *O Direito Fiscal do Ambiente*, Coimbra, Almedina, 2003, pp., 10 e ss. Refere a autora que além da limitação técnica que permitia o afastamento do PPP, além disso, era também possível derrogar quando a disponibilidade das empresas para investir em tecnologia avançada que diminuía a dimensão da poluição, a Comissão autorizou (nessa época) o mínimo possível a derrogação do princípio.

²⁸ Andrade, Ana Rita, *As energias renováveis: uma luz verde aos auxílios de estado?*, Lisboa, CIJP, 2008, pp., 10 e ss.

²⁹ Comunicações das instituições, órgãos e organismos da União Europeia, Comissão Europeia, comunicação da Comissão, Orientações relativas a auxílios estatais à proteção ambiental e à energia 2014-2020 (2014/C 200/01).

condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum;”. Ora, o Tratado fornece na presente alínea uma exceção que derroga a regra sobre a proibição de auxílios de Estado. No entanto, para a nossa análise devemos considerar que não se pode tratar de um auxílio que viole as regras da concorrência definidas nos tratados, e que o fim ou bem jurídico a tutelar seja de interesse superior ao fundamento da regra da proibição dos auxílios de Estado. As orientações referidas têm como fim o melhoramento das condições climáticas e que seja alcançada a sustentabilidade energética, refletindo-se numa redução de 20% de emissão de gases com efeito de estufa - sendo colocadas aos níveis de 1990 -, conseguir um objetivo vinculativo para toda a União de pelo menos 27% de energias renováveis, eficiência energética e criação de um sistema de governação a fim de assegurar um sistema energético competitivo e seguro.

Nesta matéria, em que os auxílios estatais são atribuídos de forma excecional para que se consiga um cumprimento efetivo de metas vinculativas da UE, cabe a cada Estado Membro proceder ao controlo e avaliação de impacto ambiental que os auxílios estão a criar, sob pena de que os efeitos sejam completamente diferentes do pretendido, não podendo os Estados nem a UE permitir que o benefício decorrente de um auxílio seja causador de um dano ambiental. Devem ser tomadas todas as medidas para o cumprimento da legislação em matéria ambiental, assegurando o licenciamento, normas de segurança e controlo para a implementação de políticas que beneficiem o ambiente.

Os auxílios permitidos, que estão na base da exceção da al. c) do n.º 3 do artigo 107.º do TFUE, estão bem definidos pelas orientações aqui referidas, não se limitando à aplicação de políticas públicas que concretizem os objetivos enunciados pela UE. Constatamos que em matérias que a UE não tenha regulado, podem os Estados optar pela superação de normas ou mesmo pelo aumento do nível de proteção ambiental, veja-se para o efeito os incentivos criados para a aquisição de viaturas elétricas novas. Para o efeito, podem os Estados criar medidas concretas. Em Portugal, no ano de 2016, com repercussão no orçamento de Estado de 2017 foi criado pelo Decreto-lei n.º 42-A/2016 de 12 de agosto, a criação do fundo ambiental, que tem como objetivo por um lado obter um instrumento com maior capacidade financeira e uma maior adaptabilidade aos desafios que em cada momento se colocarem, para atuar na preservação dos recursos naturais, na prevenção de riscos e na reparação de danos ecológicos. Por outro, dada a escassez de recursos financeiros para o cumprimento das regras

internacionais em matéria ambiental, este instrumento fornece uma maior eficácia na gestão e financiamento dos recursos disponíveis para as políticas de melhoramento do ambiente.

Os centros de investigação são também aqui um polo recetor de apoios e auxílios de Estado, podendo expressamente candidatar-se a apoios para investigação em matéria ambiental, descobrindo novas fórmulas e soluções que se podem cruzar com vários dos objetivos fixados pela UE. As energias renováveis e a eficiência energética tornam-se prementes nos dias que correm na UE. Os compromissos assumidos prevêem que em 2020, pelo menos 20% da energia consumida terá de ser proveniente de energias renováveis, como a energia solar, a energia hidroelétrica, eólica ou biomassa. Para alcançar esse objetivo, os Estados-Membros introduziram objetivos nacionais vinculativos³⁰. Em Portugal, por exemplo, 31% da energia consumida em 2020 terá de ser renovável (um aumento de 3 pontos percentuais relativamente a 2015).

O Parlamento Europeu tem em vista uma maior extensão das metas para o uso de energia renovável, estando previsto que em 2030, dez anos depois das metas traçadas para 2020, na UE o consumo de energia renovável terá que ser de 30% da energia consumida. Assim, traçadas as metas até 2030 a utilização dos instrumentos e ajudas financeiras são fundamentais para que se alcancem os objetivos propostos.

As orientações relativas a auxílios estatais preveem ainda auxílios sob a forma de reduções ou isenções dos impostos ambientais e nesta sede deve ser muito cautelosa a atuação. Bem sabem os Estados que a alteração sistemática em matéria fiscal não é idealmente a melhor solução e, conhecendo os efeitos da não aplicação de impostos ambientais, desde logo origina um desrespeito pelas regras implementadas que pode ser visto como um desincentivo a práticas ambientais. Seria uma medida *a contrario sensu* do que têm sido os esforços efetuados. Se os contribuintes de uma maneira geral reagem a incentivos, se pelas boas práticas forem os cidadãos ressarcidos, seria uma medida de fomento e consciencialização, o que não quer dizer que o melhor caminho seja o alívio fiscal.

São variados os tipos de auxílios que excecionalmente podem ser concedidos pelos Estados. Além dos já referidos, podem ser concedidos apoios às infraestruturas energéticas,

³⁰ Wilson, Alex Benjamin, *EPRS - European Parliamentary Research Service, A posição do Parlamento Europeu e demais organismos internacionais no seio da EU*. Maio, 2017. Através da “resolution of 5 February 2014 on a 2030 framework for climate and energy policies called for a binding target of at least 30 % of final energy consumption from renewable sources in 2030, which should be implemented by means of individual national targets (see below for divergent position of European Council)”.

financiar as fontes de energia renováveis, medidas de adequação da produção, e auxílios na realocação de empresas. O leque é vasto, e como tal, deve ser feito um plano de enquadramento que vá ao encontro das orientações europeias em matéria ambiental, interligado com as áreas económicas e financeiras para que se concretize efetivamente, assim poderá ser mais fácil alcançar as metas de 2020 e, uma década depois 2030.

Vistos os diferentes tipos de auxílios, cumpre-nos agora indagar como se processa a atribuição dos mesmos. O artigo 108.º, n.º 3 do TFUE *“Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projeto de auxílio não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final.”*.

Neste sentido, a Comissão pretende manter na sua alçada o controlo dos instrumentos de auxílio concedidos pelos Estados. Já referimos que o respeito pela política e direito da concorrência é essencial para o funcionamento do mercado interno. Assim, quando são visados apoios que ultrapassem os quinze milhões de euros a uma única empresa, ao funcionamento a favor da produção de eletricidade com especificidades técnicas, ao funcionamento a favor da produção de biocombustíveis, quando o auxílio é concedido a instalações de cogeração, auxílios às infraestruturas energéticas, captura e armazenamento de carbono, e auxílios sob a forma de medidas de adequação da produção o Estado é obrigado a notificar a Comissão desse apoio. Tendo em conta as especificidades associadas a processos de inovação e instalação de novas tecnologias que se enquadrem nos auxílios identificados nas orientações em matéria ambiental, a Comissão pretende que no seio da UE as políticas ambientais sejam levadas a cabo, mas, não permite que possam existir violações ao direito da concorrência. Para o efeito, exige que se procedam às respetivas notificações quando forem aplicados auxílios nos termos da exceção do artigo 107.º do TFUE.

Em extrema síntese, exige-se que sejam respeitados alguns princípios tais como, neutralidade, primado da função financeira dos impostos, igualdade de tratamento, capacidade contributiva - normalmente estruturantes dos sistemas fiscais dos Estados Membros da UE que se considera poderem justificar a exclusão do critério da seletividade, bem como medidas

justificadoras que que pela sua natureza e especialidade permitam derrogar a norma geral da proibição dos auxílios estaduais.

2.3- Heterogeneidade dos Eco-tributos - Harmonização Europeia(?)

Não é nova a temática que se desenvolve nesta dissertação e até aqui pretendemos traçar uma panorâmica sobre as questões ambientais mais prementes, os seus problemas, tutela jurídica, princípios aplicáveis e a abordagem europeia sobre os problemas ambientais pois estamos perante questões que se avolumam e densificam. As responsabilidades dos Estados perante os problemas ambientais são cada vez maiores, e no nosso entendimento, os impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos, são uma forma de encaminhamento para um ambiente sustentável, mas esta matéria será abordada em pormenor no capítulo 3º.

Os Estados devem repensar os seus regimes fiscais, nomeadamente ao nível dos impostos ambientais. Durante a crise que abalou a Europa foram muitos os países que puseram fim aos regimes favoráveis à compra de veículos amigos do ambiente, incentivos ao consumo e criação de energia renovável (auxílios referidos no capítulo anterior) e, involuntariamente, fizeram com que aumentasse o consumo de produtos petrolíferos. O equilíbrio orçamental imposto aos Estados e, ao mesmo tempo, o cumprimento de regras ambientais europeias, fez com que se tivesse de utilizar os instrumentos fiscais para conseguir um duplo objetivo (orçamental e ambiental)³¹.

Nos dias de hoje, a relação entre os tributos e o meio ambiente pela sua importância tem sido normalizada, como refere Jorge Brabo Cucci *“la idea de instituir impuestos y tasas ambientales com la finalidad de disuadir y orientar las conductas de aquellos que consumen productos contaminantes es una preocupación actual de los países industrializados, y ello decanta en un creciente interés”*³².

Com forma de dissuadir estes comportamentos, cada Estado tem a sua autonomia na criação de impostos, no limite do quadro constitucional já traçado, o que se traduz em vários regimes no âmbito dos vários Estados Membros da UE. Assim, é imperativo apurar se uma

³¹ Sadeleer, Nicolas, Pereira, Virgílio Mouta, *Ambiente, tributação interna discriminatória e encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros*, In cadernos CEDOUA, Coimbra, 2015, p. 35. Os autores fazem uma abordagem das políticas ambientais e fazem um balanço entre os regimes estaduais e as políticas de harmonização ambiental europeia.

³² Cucci, Jorge Brabo, *Fundamentos de derecho tributario*, Madrid, Crea libros, 5ª edição, 2017.

política de harmonização europeia no seio dos impostos ambientais é ou não uma possibilidade no atual contexto, sendo que uma harmonização europeia dos impostos ambientais poderia ser equacionada.

No âmbito do artigo 110º do TFUE, não pode haver uma discriminação negativa dos produtos de Estados Membros, de qualquer natureza, sobre produto de qualquer outro Estado Membro. Através da análise efetuada pelo Professor Doutor Nicolas Sadeleer, a regulamentação de produtos prejudiciais ao ambiente é frequentemente efetuada através de regras adotadas por instituições europeias (harmonização positiva). Recorrendo ao exemplo análogo da regra estabelecida no artigo 110º do TFUE, as entidades nacionais com a sua discricionariedade para regular o comércio estão limitadas há medida em que a harmonização se aprofunda.

Como forma de limitação à livre circulação de produtos e mercadorias entre os estados-membros da UE, na escala do mercado interno, o efeito os regulamentos dos produtos que implicam diretamente com regras ambientais, tais como substâncias perigosas³³, carros³⁴, e produtos que consomem energia³⁵, estão limitados na possibilidade dos Estados elaborarem a sua própria legislação nesta matéria.

As ausências de harmonização, através de Diretivas ou de Regulamentos, mantêm o escopo de soberania em matéria fiscal, o que do ponto de vista da autonomia dos Estados, face às etapas de integração europeia, pode ser algo positivo e que visa, essencialmente, adequar a carga fiscal dos países consoante a sua necessidade. No entanto, como já constatamos, se os objetivos traçados em matéria ambiental são em grande medida europeus, nomeadamente no que concerne aos objetivos traçados para 2020 e 2030, deviam, no nosso entendimento, ser os meios disponíveis os mesmos para todos os Estados (quer ao nível legislativo e financeiro), podendo naturalmente adequar às especificidades internas, mas mantendo a matriz de harmonização.

Desta forma, a heterogeneidade dos impostos fiscais e a harmonização, por outro lado, nesta fase de integração europeia não se vislumbra ser possível, uma vez que os Estados

³³ Regulamento (CE) n.º 1907/2006 relativo ao registo, avaliação, autorização e restrição dos produtos químicos (REACH), que cria a Agência Europeia dos Produtos Químicos), que altera a Diretiva 1999/45/CE e revoga o Regulamento (CEE) n.º 793/93 do Conselho.

³⁴ Diretiva 1999/94/CE de 13 de dezembro de 1999 relativa a informações sobre a economia do combustível e as emissões de CO₂ disponíveis para o consumidor na comercialização de automóveis novos de passageiros.

³⁵ Diretiva 2005/32/CE de 6 de julho de 2005 relativa à criação de um quadro para definir os requisitos de conceção ecológica dos produtos que consomem energia.

“correm” a diferentes velocidades económicas estando a média dos países da UE a crescer em 2018 2,3% e Portugal apenas 1,9% (a título exemplificativo), faz com que ao nível da receita os vários países recorram a taxas de imposto diferentes para conseguir atingir os seus objetivos de receita fiscal³⁶. No entanto, no plano ideal para que se consigam atingir os objetivos em matéria ambiental, a eliminação da heterogeneidade grosso modo, e no seio da UE se optar por um sistema harmonizado poderia dar resultados ambientais mais expressivos.

³⁶ Para o efeito consultar a análise económica a publicação da Agencia EFE in: <https://www.efc.com/efe/portugal/economia/ce-eleva-a-sua-previs-o-de-crescimento-na-zona-euro-para-2018-2-3/50000443-3516867>

Cap. III – O imposto ambiental – Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos

3.1 – O Imposto ambiental – Noção

A definição de imposto, segundo a Professora Doutora Glória Teixeira³⁷, não é tarefa fácil, na figura de imposto devem estar reunidos alguns pressupostos essenciais, nomeadamente, a unilateralidade, e caráter vinculativo e obrigatório que se distingue de outras situações como as taxas, licenças e contribuições.

A doutrina e jurisprudência têm indicado que uma das principais funções da arrecadação de impostos é a receita para a cobertura de gastos públicos, que se pode ser interpretada *lato senso*, ou, refinar a definição e indicar desde logo os objetivos a cumprir com as políticas ambientais definidas no seio da UE. No entanto, não podemos deixar de indicar, até pela sua importância, outros objetivos como a redistribuição da riqueza, em especial no estado social.

Segundo Saldanha Sanches³⁸, *“imposto é uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva específica, exigida por entidade pública a uma outra entidade (sujeito passivo), utilizada exclusiva ou principalmente para a cobertura de despesas públicas.”*

Na definição geral de imposto apresentada por Saldanha Sanches, no nosso entendimento, falta a delimitação comparando com outros tributos, o que não pressupõem uma contraprestação, sendo considerado unilateral.

Traçada a panorâmica geral da definição de imposto, partimos agora para delimitação do direito dos impostos³⁹ numa vertente ambiental que, como nos indica o Professor Casalta Nabais, pode ser um meio de complemento no relacionamento entre as diversas realidades. O direito fiscal relaciona-se com a tutela do ambiente na medida em que possa ser constituído como instrumento ou meio da tutela. Já não parece haver dúvidas nos nossos dias que o direito dos impostos pode ser utilizado como instrumento ou meio de tutela ambiental.

³⁷ Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina, 2016, 4ª edição.

³⁸ Saldanha Sanches, J.L., *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Coimbra Editora, 3ª edição, 2007, p.21 e ss.

³⁹ Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal*, In Revista Cedoua, 6: 12, 2003, pp. 23-42.

O professor de Coimbra defende que para que se consiga enquadrar o direito fiscal na tutela ambiental impõe-se que sejam enumerados os instrumentos ou meios de proteção ambiental. Na sua perspetiva indica que se decompõem em três divisões, a saber: a) meios de conformação de comportamentos; b) meios de direção de comportamentos através de planeamento; c) meios indiretos de conformação de comportamentos;

Os da al. a) são tradicionalmente considerados como de controlo e fiscalização preventivo (autorizações, licenças, autorizações-licenças, avaliação de impacte ambiental), no que se refere à al. b) temos a planificação e ordenamento do território (intimamente ligado com o direito do urbanismo); e, a al. c) insere-se nas áreas da responsabilidade civil extracontratual, impostos ambientais e benefícios fiscais.

O imposto ambiental tem dois fins primordiais, um fim extrafiscal/ incentivante e, outro com uma índole recaudatória/redistributivo. O primeiro tem como finalidade a mudança de comportamentos dos cidadãos, numa vertente pedagógica - veja-se o exemplo das campanhas em relação à reciclagem -, enquanto o segundo passa pela obtenção de receitas fiscais para aplicação em programas de defesa ecológica e ambiental.

A autora Cláudia Dias Soares refere-se aos fins com um sentido próprio (extrafiscal) e outro impróprio (recaudatória/ redistributiva). Chama impróprio, *“porque se o objetivo é a captação de meios a utilizar na realização da política ecológica, eles serão, em princípio, tão “ambientais” quanto qualquer outro tributo”*⁴⁰. Numa fase inicial o objetivo é angariar receitas, e nesta vertente é igual a qualquer outro imposto que vise o financiamento, e numa segunda fase é que surgem as políticas ambientais e ecológicas. Assim, ambos os fins dos impostos fiscais ambientais têm como objetivo a redução dos níveis de poluição, a forma como chegam ao objetivo comum é que é distinta. O fim extrafiscal ou próprio insere-se numa linha de prevenção e educação ambiental, que promove a alteração de comportamentos *“para moldes mais compatíveis com o ambiente”*. O chamado fim impróprio ou recaudatório, é também importante, na medida que a cobrança obrigatória que é feita por via do património torna possível o financiamento do Estado, esta arrecadação de receitas tem como resultado a não intervenção direta na economia e, por sua vez o financiamento por parte do orçamento geral do Estado.

⁴⁰ Soares, Cláudia Dias, *O imposto ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*, Coimbra, Edições Almedina, 2002, p. 14.

No ordenamento jurídico português, com o contributo da doutrina é reconhecido o tributo como sendo mais abrangente do que o de imposto⁴¹. A posição adotada pela LGT (Lei Geral Tributária), foi em designar os *tributos* num âmbito de aplicação que compreende *a)* impostos, *b)* taxas, e *c)* demais contribuições financeiras a favor do Estado⁴². A Dra. Ana Sofia Carvalho⁴³, na anotação ao artigo 3.º da LGT, indica-nos que os tributos são, em termos latos, as receitas cobradas pelo Estado ou por outros entes públicos para a satisfação de necessidades públicas, sem função sancionatória. Por sua vez, o n.º 2 do artigo 3º, faz uma tripartição dos tributos em impostos, taxas e contribuições especiais.

Nesta sede, cumpre-nos analisar o imposto ambiental, que segundo Cláudia Dias Soares⁴⁴, é composto por um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teleológico. Em termos objetivos, o imposto é uma prestação pecuniária através do rendimento obtido por cada contribuinte e unilateral. Numa perspetiva subjetivista, esta é uma figura que é exigida aos sujeitos ativos detentores de capacidade contributiva. Por último, a nível teleológico, os impostos podem ter uma finalidade fiscal ou extrafiscal, conforme já enunciado em termos jurídico constitucionais e ao nível da tutela fiscal do ambiente.

O imposto é exigido com vista à realização de fins públicos⁴⁵, já nos dizia o Professor Teixeira Ribeiro nas suas lições, em que se destaca que a tributação varia consoante os fins públicos que se queiram alcançar. Encontramos nos impostos ambientais um fim público que o Estado está obrigado a tutelar, nesta medida, para que se possa obter receitas para “*outras finalidades*” é necessário recorrer a impostos extrafiscais.

A defesa do ambiente visa promover a justiça social e assegurar igualdade de oportunidades, numa perspetiva de que todos os cidadãos possam ter acesso numa vertente igualitária a um ambiente sadio e ecologicamente equilibrado. É no nosso entendimento uma questão de igualdade real, através do tributo/imposto ambiental, quem mais polui é responsabilizado na medida do seu contributo negativo para o ambiente.

⁴¹ Carlos, Américo Fernando Brás, *Impostos Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, 5ª edição atualizada, 2016, p.37 e ss, o autor faz a distinção entre tributo, impostos, taxas e demais contribuições financeiras, que contribuem para uma clarificação de conceitos no âmbito da relação jurídica tributária.

⁴² Carvalho, Ana Sofia, *Anotação ao artigo 3.º da Lei Geral e Tributária*, In Lexit -Códigos anotados & comentados, LGT, Ginocar Produções, 3ª Edição, 2013.

⁴³ *Idem*.

⁴⁴ Soares, Cláudia Dias, *O imposto ecológico – contributo para estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*, In STVDIA IVRIDICA - Boletim da Faculdade de Direito, 58, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, p. 285 e ss.

⁴⁵ Ribeiro, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, Coimbra Editora, 4ª edição, 1991, pp. 214 e ss.

3.2 – Enquadramento Jurídico-Constitucional

Propomo-nos analisar o enquadramento jurídico-constitucional do ambiente na Constituição da República Portuguesa (doravante, CRP), no entanto, poderíamos partir facilmente para uma análise mais profunda que até hoje não foi devidamente tratada que seria o chamado “*Estado Constitucional Ecológico*”⁴⁶ pelo Professor Doutor Gomes Canotilho.

O Estado constitucional, além de ser e dever ser um Estado de direito democrático e social, deve ser também um Estado regido por princípios ecológicos. Neste Estado ecológico devem ser apontadas formas novas de participação política sugestivamente condensadas na expressão democracia sustentada. No entanto, se as duas ideias – estado ecologicamente informado e conformado e democracia adequada às exigências de desenvolvimento ambientalmente justo e duradouro – parecem não oferecer grandes discussões, já o mesmo não se passa quando abandonamos os títulos metafóricos e nos embrenhamos na indispensável tarefa de análise das dimensões juridicamente constitutivas de tal Estado e de tal democracia.

Ora, o grande desafio é a passagem dos títulos metafóricos para as políticas concretas de conservação e melhoramento ambiental, e para esse efeito é essencial que no plano constitucional tenhamos bem definido o ambiente como uma das funções do Estado.

O Estado está submetido aos objetivos consagrados pela Lei Fundamental, a Constituição da República, estando vinculado quanto aos meios e aos fins a percorrer. O que se discute é saber como se deve fazer a positivação normativo-constitucional do ambiente. As conclusões não são muito estimulantes, pois, em geral, a problemática centra-se no aparente dilema de consagrar o ambiente ou como fim e tarefa do Estado ou como direito subjetivo fundamental.

Independentemente do tipo de Estado que se queira, os fins ou tarefas devem ser integralmente cumpridas, não tendo de depender da existência de um *Estado mínimo, máximo ou discricionário*, dado que as tarefas enunciadas não estão na liberdade de executar ou não, são sim obrigações que impõem per si, protegidas constitucionalmente pelo artigo 9.º do CRP.

⁴⁶ Canotilho, José Gomes, *Estado Constitucional Ecológico e Democracia Sustentada*. In Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e Ambiente, 2001.

A al. d), do artigo 9º da CRP visa “*Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos sociais e culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais*”, é classificada pelos Professores Gomes Canotilho e Vital Moreira⁴⁷, como sendo implícito ao princípio do Estado de direito ambiental, que foi reforçado pela revisão constitucional de 1997 através da adenda da referida alínea, dado que, são direitos fundamentais de carácter económico, social e cultural. O intuito foi reforçar a dimensão objetiva da tutela do ambiente, vinculando à prossecução de políticas autossustentadas que visassem a garantia dos direitos ambientais dos cidadãos. O legislador constitucional, pretendeu articular o Estado ambiental com o Estado social, mas também justificar a dimensão jus-fundamental do ambiente.

É certo que os objetivos a prosseguir são os mesmos à várias décadas, só que agora devem ser acrescentadas novas realidades e dinâmicas diferentes. Imagine-se que as questões levantadas não seriam certamente para a incrementação de energias renováveis, mas por outro lado, seriam estratégias de impacto ambiental, sistema de recolha de lixo, eliminação de resíduos, procedimentos e processos para uma defesa jurisdicional efetiva do direito do ambiente.

A al. e) do artigo 9.º, visa a proteção do património cultural, defender a natureza e o ambiente, assim como assegurar os recursos naturais e o correto ordenamento do território. São deveres do Estado, mas também direitos-deveres de todos os cidadãos que não podem ser vistos apenas como direitos. Direito ao ambiente e direito-dever de defesa cfr. é enfatizado pelo artigo 66º da CRP.

As compreensões do ambiente que a Constituição faz são variadas, para a nossa análise chamo à atenção para dimensão antropocêntrica, que se pode consagrar como um direito constitucional fundamental. O Estado deve abster-se (direito negativo) no que concerne com atividades nocivas para a prossecução das incumbências que a CRP atribui ao Estado. Recorrendo novamente à análise dos professores Gomes Canotilho e Vital Moreira, a dimensão negativa impõe proibições ou deveres de abstenção, pelo que, devemos considerar como sendo um “direito fundamental de natureza análoga” aos “direitos liberdades e

⁴⁷ Canotilho, Gomes José, Moreira, Vital, *Anotações artigos 1.º a 107.º*, In CRP Constituição da República Portuguesa Anotada. Coimbra, Coimbra Editora, vol.1, 2007, p. 138 e ss.

garantias” que se refere o artigo 17º da CRP, sendo, portanto, aplicável o regime dos “direitos liberdades e garantias”.

A dimensão antropocêntrica de ambiente adotada pela Constituição, aponta para a *qualidade de vida*, o que não é coincidente com o de ambiente, pelo menos diretamente. Compreendemos a qualidade de vida como um resultado de um conjunto de fatores que se conjugam e que transformam. O que fará certamente mais sentido é a conjugação entre ambiente e qualidade de vida, tutelando dois bens jurídicos fundamentais, a vida e o ambiente.

O artigo 81.º da CRP também impõe uma política nacional de energia, que ainda hoje é debatida derivado ao modelo de financiamento que o Estado atribuí nesse sector, no entanto, é justificável a total atenção a esta matéria porque não estão em causa apenas as questões económicas mas o bem-estar dos cidadãos. Com uma análise mais sintética é fácil perceber que os recursos como o carvão e o petróleo vão efetivamente acabar, e por isso compreende-se o investimento dos países da Europa em tecnologias mais eficientes e amigas do ambiente. Trata-se também de uma questão de adaptação a uma realidade emergente.

Isto leva-nos a apontar para a diversidade do objeto ambiental, onde referimos uma diversidade de meios e instrumentos para a tutela da conservação ambiental, dada a importância da matéria na legislação nacional, nomeadamente na LBA (Lei n.º 19/2014, de 14 de abril).

Logo no artigo 8.º, n.º 1 da LBA verificamos um compromisso com as gerações futuras “*O direito ao ambiente está indissociavelmente ligado ao dever de o proteger, de o preservar e de o respeitar, de forma a assegurar o desenvolvimento sustentável a longo prazo, nomeadamente para as gerações futuras*”. O que se pretende é a adoção de práticas ecologicamente sustentáveis, diminuição de comportamentos de risco, produção sem recurso a matérias-primas demasiadamente poluentes, entre outros contributos que podem ser adotados para a redução deste fenómeno, e manter um compromisso intergeracional.

A política de ambiente assenta, nomeadamente em instrumentos de informação ambiental, de planeamento económico e financeiro, de avaliação, de autorização ou licenciamento ambiental, de melhoria contínua do desempenho e de controlo, que devem ser associados a políticas de sustentabilidade ambiental e, de recuperação de ecossistemas afetados ou poluídos.

Estes são objetivos que estão presentes na legislação e associações de proteção ambientais nacionais, assim como, da Agência Europeia do Ambiente que anseia que *“In 2050, we live well, within the planet's ecological limits. Our prosperity and healthy environment stem from an innovative, circular economy where nothing is wasted and where natural resources are managed sustainably, and biodiversity is protected, valued and restored in ways that enhance our society's resilience. Our low-carbon growth has long been decoupled from resource use, setting the pace for a safe and sustainable global society”*⁴⁸.

Nesta sede, tentamos encontrar as normas constitucionais orientadoras que caracterizam o sistema constitucional português com foco essencial para as normas que tutelam a disciplina ambiental.

A Constituição não se basta com a consagração do direito ao ambiente. Para o efeito, é necessário que sejam cumpridos os deveres de defesa do ambiente impostos pelo n.º 1 do artigo 66.º da CRP. A consagração como uma dimensão antropocêntrica é a demonstração que no quadro constitucional o ambiente encontra-se tutelado, consubstanciando uma importância ímpar.

Num segundo nível, encontra-se outros instrumentos legislativos como a LBA e, demais regulamentos aplicáveis nesta matéria. Para a análise levada a cabo, os instrumentos que limitam a utilização de produtos petrolíferos e energéticos revestem uma linha de atuação que passaremos a analisar dentro do quadro constitucional traçado.

3.3 – Facto Tributável e matéria tributável nos impostos ambientais

O facto tributável é a circunstância cuja realização origina a obrigação tributária. O facto dependerá, naturalmente, da escolha do objeto do imposto, que deverá ser tomada tendo em conta do circuito económico que se pretende intervir. Entrando na matéria dos IEC's, o legislador apontou como facto tributável e gerador de imposto a produção, importação de países terceiros ou as receções de Estados membros, no âmbito dos produtos sujeitos a este imposto. Na análise efetuada, trata-se dos produtos petrolíferos e energéticos utilizados que possam ser utilizados como carburantes. No caso da eletricidade e gás natural, considera-se como facto tributável/gerador, o fornecimento ao consumidor final, algo que se distâncias das

⁴⁸ 7th Environment Action Programme (EU, 2013). Disponível in (<https://www.eea.europa.eu/soer-2015/synthesis/report/1-changingcontext>).

restantes possibilidades, podendo ser o fornecimento por comercializadores definidos na legislação aplicável.

Neste sentido, chamamos a atenção para a distinção entre a riqueza efetivamente criada pelo tributo (objeto-material) da riqueza que se quer gravar (objeto-fim)⁴⁹. A situação mais frequente é que o objeto do tributo seja coincidente com o facto gerador do mesmo. Dadas as especificidades dos impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos, o facto tributável corresponde às possibilidades referidas no artigo 7.º do CIEC, como produção, importação de países terceiros ou as receções de Estados membros.

A matéria tributável deve consistir na base tributável, pode ser escolhida diretamente num critério mensurável, como a quantidade de combustível utilizado, sendo esta uma possibilidade que nos agrada, uma vez que garante uma maior eficiência na gestão do tributo. Associado à utilização de critérios científicos, que nos mostram o grau comparativo entre os consumos efetuados e o imposto a aplicar, que modelam os comportamentos (e consumo) dos cidadãos numa percentagem apurada.

Este imposto, em concreto, deve estar imbuído de uma eficácia que dependerá do direcionamento rigoroso do problema a tratar. Se não houver rigor e direcionamento das políticas fiscais, o seu efeito pode ser reduzido do ponto de vista da modelação de comportamentos. É certo que este critério deve ser acompanhado com uma análise económica, nomeadamente, sobre as questões sobre a elasticidade dos produtos a tributar.

É, assim, possível enveredar por uma tributação dos produtos petrolíferos e energéticos, embora face ao tradicional facto tributável estes apresentem as especificidades já referidas. Visam a diminuição do consumo destes produtos, estando em ligação com os estudos da agência europeia do ambiente e demais agências ambientais que qualificam os “carburantes” como prejudiciais para o ambiente.

⁴⁹ Soares, Cláudia Dias, *O imposto Ecológico – Contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*, In STVDIA IURIDICA – Boletim da Faculdade de Direito, 58, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, p. 380.

3.4 – Tributação dos produtos petrolíferos e energéticos como meio de transição para um ambiente sustentável

Os Impostos Especiais Sobre o Consumo são mais uma vertente dos impostos indiretos, que se destinam unicamente ao consumo de produtos que são alvo de tributação especial.

De uma forma diversa do que normalmente é referido, os IEC são impostos com uma única fase de tributação (monofásicos), compreendem impostos sobre os produtos petrolíferos (ISP), imposto sobre o tabaco (IT), Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas (IABA) e imposto automóvel (IA). Os IEC são fruto de harmonização Europeia e especiais, derivado às externalidades que causam, pois, os combustíveis, as bebidas alcoólicas e o tabaco, acarretam malefícios quer para aos próprios utilizadores, quer para a sociedade em geral. Em última linha cabe ao Estado assegurar um sistema de saúde capaz de tratar quem fica doente derivado ao tabaco, por isso é que estes impostos são direcionados para o combate aos malefícios que lhes deram origem, ou pelo menos deveriam ser.

O alvo da nossa análise incide, nesta fase por perceber o papel que os IEC's têm como fonte dissuasora da poluição. Sendo que os produtos sujeitos a este imposto especial não são classificados como essenciais, são até considerados (e bem) nocivos para a saúde, ambiente e com uma procura muito pouco elástica, o que mantém um grau de receita bastante elevado.

Como caracterização básica, podemos dizer que este imposto incide sobretudo em alguns produtos (os que são considerados mais nocivos para as pessoas e ambiente).⁵⁰ São também monofásicos, uma vez que incidem apenas na fase da declaração para consumo, que regra geral, ocorre à saída dos entrepostos fiscais.

Um fator que é referido por parte da doutrina é que os impostos especiais de consumo são de fácil gestão e gerador de receitas elevadas. Enuncia a Prof. Doutora Glória Teixeira⁵¹ que existem para além dos objetivos fiscais outros que visam influenciar o comportamento dos contribuintes, como uma redução do consumo exagerado, utilizando de uma forma mais eficiente os recursos naturais.

⁵⁰ Afonso, A. Brigas, *Noções gerais sobre impostos especiais de consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 3, 2006, p. 19-39.

⁵¹ Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Edições Almedina, 2016, p. 549.

Também o Professor Manuel Freitas Pereira⁵² refere que este tipo de impostos sobre o consumo visam uma fácil arrecadação de receitas pelas suas características, em termos gerais permitem considera-los como tal a seletividade dos bens e serviços, no entanto considera que para além do objetivo receita fiscal outras razões se podem apresentar para a existência de IEC's. A tónica é colocada na discriminação de produtos específicos em detrimento de outros, uma vez que faz parte da sua definição de imposto especial sobre o consumo⁵³.

Sendo de base europeia, as taxas são coordenadas a nível comunitário, conforme disposto pela Diretiva 2008/118/CE de 16 de dezembro de 2008, no artigo 1.º, n.º 3, é permitido aos Estados adequar este tipo de tributação especial a outros produtos, para além dos enunciados na diretiva. A título exemplificativo, Brigas Afonso⁵⁴ no artigo publicado na revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, refere que na Bélgica são tributados como IEC as embalagens não reutilizáveis e outros produtos descartáveis, assim como noutros países os fósforos e pastilhas elásticas. De facto, e de uma forma inicial, verifica-se que se encontra na mão do legislador a adaptação e conformação destes impostos como instrumentos de combate à poluição.

Não se trata, sob a nossa perspetiva, de mais uma forma de o legislador conseguir uma fonte de financiamento para o Estado, podendo com isso reduzir outros impostos, quer ao nível do IRC ou IRS, por exemplo. Devemos encarar esta tributação de uma forma desafiadora para a prossecução de políticas sustentáveis para o ambiente, fazendo uma alteração de paradigma na forma como se pensa a tributação e redução de impostos. Não é por mero acaso que no artigo 2.º do CIEC está consagrado o princípio da equivalência, que de uma forma direta se procura onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e saúde pública. No entendimento da Professora Doutora Glória Teixeira e João Félix Nogueira⁵⁵ o critério da equivalência ou do ganho privado, pressupõe que a determinação do *quantum* deve ser associada à vantagem pecuniária que a atividade pública representa. Este princípio está intimamente ligado com o princípio da igualdade, em que o valor dos tributos deve ser repartido de acordo com o custo provocado pelo poluidor.

⁵² Pereira, Manuel, Henriques, Freitas, *Fiscalidade*, Coimbra, Edições Almedina, 2005, p.110 e ss.

⁵³ Cnossen, Sijbren, *Excise System: a Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*, Baltimore, The Johns Hopkins University Press, 1977, p.7 e ss.

⁵⁴ *Idem*.

⁵⁵ Teixeira, Glória, Félix Nogueira, João, *Breve anotação sobre o conceito de taxa*, In Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, 2005, pp.167-171.

Na anotação ao artigo 2.º do CIEC⁵⁶, é indicado como princípio orientador dos IEC's, *“segundo o qual estes impostos visam onerar os contribuintes proporcionalmente aos custos que estes provocam no domínio do ambiente...”*. Tal princípio está intimamente ligado com o da igualdade sito no artigo 5.º da LGT, não sendo um fim do legislador é, pelo menos, um limite fundamental que deve ser respeitado na prossecução dos fins da tributação.

Estes impostos não estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, como tradicionalmente está associado o IRS (Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), por isso é que são chamados de “impostos cegos”. Além deste, podemos apontar o IVA (Imposto Sobre o Valor Acrescentado) como sendo da mesma índole, de origem europeia, não fazem distinção da capacidade contributiva de cada cidadão, embora diversamente do que acontece com o IVA os IEC's são impostos monofásicos e administrados pela AT.⁵⁷ O princípio da equivalência ou do benefício é o que se aplica efetivamente à génese deste imposto, Brigas Afonso fala de uma progressiva contratualização da economia, na medida em que há uma progressiva legitimação do poder tributário e do poder político através de uma lógica contratual. A receita arrecadada com o imposto deveria ser alocada sem mais a um grupo específico, ou seja, a título exemplificativo, o ISP seria apenas alocado às infraestruturas rodoviárias e à limpeza do ar, o imposto sobre consumo de tabaco deveria ser alocado ao SNS (Serviço Nacional de Saúde) para combate a doenças com origem no consumo deste, o que de facto não acontece, sendo alocadas a um orçamento geral que depois distribui pelas necessidades do Estado.

Atendendo às especificidades apresentadas, mostra-se mais fácil a utilização de entrepostos fiscais para contabilizar e gerir os IEC, a técnica fiscal é a mais adequada havendo coincidência entre consumidores de facto e de direito, reduzindo com isso o número de sujeitos passivos. Neste sentido, são sujeitos passivos de imposto o depositário autorizado, o depositário registado, os comercializadores de eletricidade, os produtores que vendam diretamente aos consumidores finais, os autoprodutores, os compradores que comprem eletricidade nos mercados organizados e, os comercializadores de gás natural nos termos de legislação própria, cfr. al. a), b) e c) do artigo 4º do CIEC.

⁵⁶ Vicente, Carlos Manuel, *Anotação Tributação Especial do Consumo e Tributação Automóvel*, In, Lexit Códigos anotados & comentados, Ginocar Produções, 2017, p. 18.

⁵⁷ Nabais, José Casalta, *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina, 7ª edição, 2014, p. 564 e ss.

No capítulo II do CIEC, encontram-se regulados os impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos incidindo sobre óleos minerais, gasolinas, gasóleos, petróleos e fuelóleos e, quaisquer outros produtos que sejam destinados a ser utilizados ou consumidos como carburante, cfr. artigo 88.º do CIEC. Para esta análise é essencial a definição efetuada no n.º 3 do referido artigo, que considera carburante o produto que, pelo seu efeito de explosão ou combustão, é usado, para causar movimento mecânico num motor não estacionário.

A nossa análise não visa as especificidades técnicas do tipo de produtos a tributar, como é o caso dos requisitos que tem de ser cumpridos para obter isenções, cfr. artigos 89º e 90º do CIEC. Queremos antes perceber de que forma as taxas de imposto a aplicar modelam comportamentos e, por sua vez, diminuem a quantidade de produtos a ser utilizados, diminuindo os malefícios ambientais.

O artigo 92.º do CIEC regula as taxas a aplicar de acordo com o estabelecido no n.º 5 do artigo 88º, o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos compreende o nível de tributação que não é mais do que o montante total de ISP e de outras imposições, calculados direta ou indiretamente com base na quantidade de produto, isto encontra-se de acordo com a anotação ao artigo por Eugénio António Carmo Gonçalves⁵⁸. As taxas de imposto constantes no n.º 1 do artigo 92.º dividem-se em mínimas e máximas a aplicar aos produtos petrolíferos e energéticos. O intervalo existente permite que o Governo possa, na construção da Lei do Orçamento de Estado, aplicar a taxa que for conveniente aos objetivos a prosseguir e alcançar.

A Lei do Orçamento de Estado de 2015, chamada reforma da fiscalidade verde (Lei n.º 82-B/2014 de 31 de dezembro), introduziu alterações no CIEC, nomeadamente no artigo 92.º-A, que visa os produtos petrolíferos e energéticos sujeitos a imposto – que se encontram anexos na tabela do mesmo artigo - e que sofreram um acréscimo onde será tido em conta o leilão de emissão de gases de efeito de estufa, que é realizado em âmbito europeu de licenças de emissão (n.º 2). Para além da taxa de imposto ISP, com este artigo estão sujeitos a um adicionamento sobre as emissões de CO2. Para a determinação do cálculo é efetuado anualmente um balanço de acordo com uma medida aritmética do preço resultante dos leilões de licenças de emissão de gases de efeito de estufa.

⁵⁸ Gonçalves, António Carmo, *Anotação ao artigo 88.º, n.º5 do Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo*, In Lexit -Códigos anotados & comentados, CIEC, CIUC E CISV, O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda, 1ª Edição, 2017.

O aumento destes produtos em sede de IEC's, pode ter um efeito dissuasor nos cidadãos para que deixem de consumir estes produtos, mas também como a elasticidade da procura não é elevada, mesmo havendo este aumento do preço do produto este continuará a ser procurado. Por isso é que os contributos dos IEC's não são muito significativos para o ambiente, já para os cofres do Estado poderá fazer a diferença na senda do equilíbrio das contas públicas.

Diz-nos a Diretiva que reestruturou o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade que *“Cada Estado-Membro é livre de decidir que disposições fiscais aplicará para pôr em prática o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, bem como de decidir não aumentar para o efeito a sua carga fiscal global se considerar que a implementação deste princípio de neutralidade fiscal poderá contribuir para a reestruturação e modernização dos seus regimes fiscais, incentivando comportamentos conducentes a uma maior protecção do ambiente”*⁵⁹. Mantendo um objetivo principal é dada a possibilidade aos Estados de desenvolver o seu regime, que no caso português passa pelos IEC's, dissuadindo o consumo de produtos que causam danos ambientais fazendo com que o Estado deixe de aplicar recursos financeiros que arrecada com outros impostos em problemas associados a um tipo de comportamento/consumo.

A UE tem participado nas negociações e acordos para diminuir a poluição, o último foi o Acordo Sobre o Clima de Paris não foi exceção, marcou como principal objetivo evitar alterações climáticas, conseguindo a médio prazo baixar a temperatura mundial em 2.°C. O Acordo de Paris envia um sinal inequívoco aos investidores, às empresas e aos responsáveis políticos: a transição mundial para a energia limpa veio para ficar e, no que respeita aos recursos, temos de nos afastar dos combustíveis fósseis poluentes.

A caracterização dos impostos especiais sobre o consumo, sendo utilizados como carburantes, devem ser utilizados como um instrumento para o melhoramento das condições ambientais. Dos instrumentos fiscais disponíveis, o que agora se analisou, por uma maior facilidade de gestão e arrecadação, é o que melhores condições reúne para cumprir os objetivos ambientais traçados.

Numa outra vertente, a forma como o Estado utiliza as receitas que obtém através dos IEC's é que pode fazer a diferença, na medida em que podem contribuir para a

⁵⁹ DIRECTIVA 2003/96/CE DO CONSELHO de 27 de Outubro de 2003.

sustentabilidade ambiental. O desafio para o ambiente, com a contribuição dos IEC's, está dependente da importância que o Estado lhe queira atribuir, e não focar a sua existência num único fim – o financiamento do orçamento de Estado.

3.5 – Concretizando – a carga fiscal dos impostos com relevância ambiental.

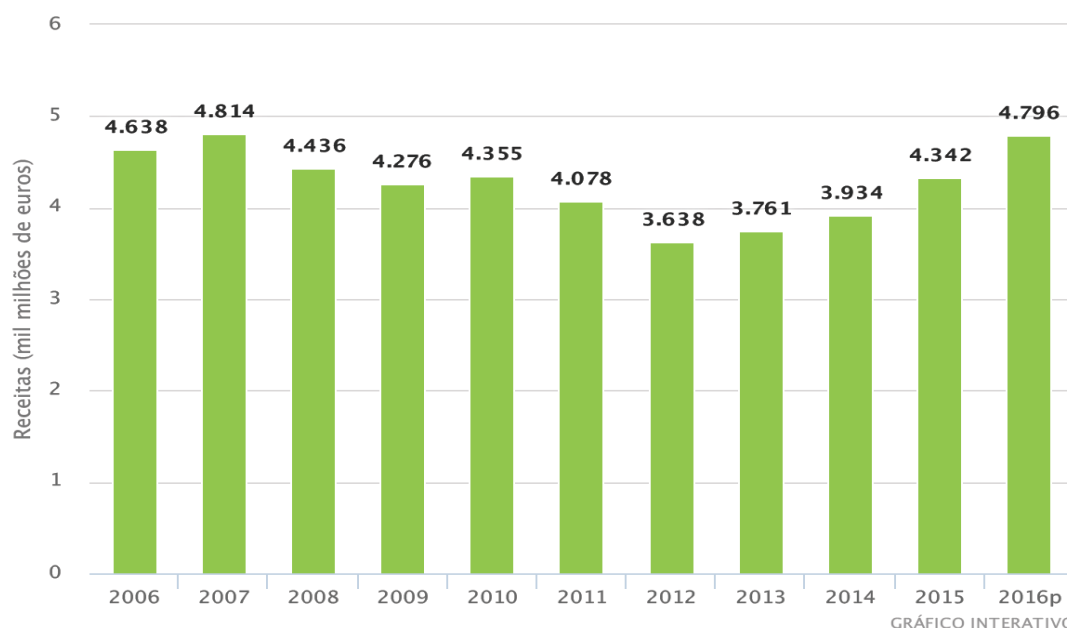
A globalização tem efeitos positivos na sociedade, trazendo uma maior mobilidade, acesso a instrumentos científicos, tecnológicos e demais vantagens associadas. O que várias vezes não é considerado são os efeitos perversos que a mesma globalização trás, através do excesso de consumo que, por sua vez, gera mais produção de plástico, consumo de energias não renováveis e culmina com maior poluição. Os impostos assumem assim um papel disciplinador, na medida em que podem ser utilizados como instrumentos que visem atenuar os efeitos negativos do excesso de produção e consumo que acentuam os problemas ambientais.

Os impostos ambientais são ferramentas fiscais que têm como objetivo promover a adoção de hábitos de consumo mais sustentáveis, de forma a aumentar a eficiência na utilização de recursos naturais e incentivar a sociedade a alterar comportamentos que conduzem à degradação dos referidos recursos, dos ecossistemas e da biodiversidade.

Segundo a Agência Portuguesa do Ambiente, definição de imposto adotada pela Comissão e Eurostat é mais lata: “*base tributável de um determinado elemento que se provou ser especialmente danoso para o ambiente quando usado ou libertado*”.

Na prática, pode-se afirmar que o imposto ambiental é aplicado a bens que provocam poluição quando são produzidos, consumidos, eliminados ou a atividades que geram um impacto ambiental negativo, visando modificar o seu preço relativo ou custos associados e/ou obter receita para financiar programas de proteção ou recuperação do equilíbrio ecológico.

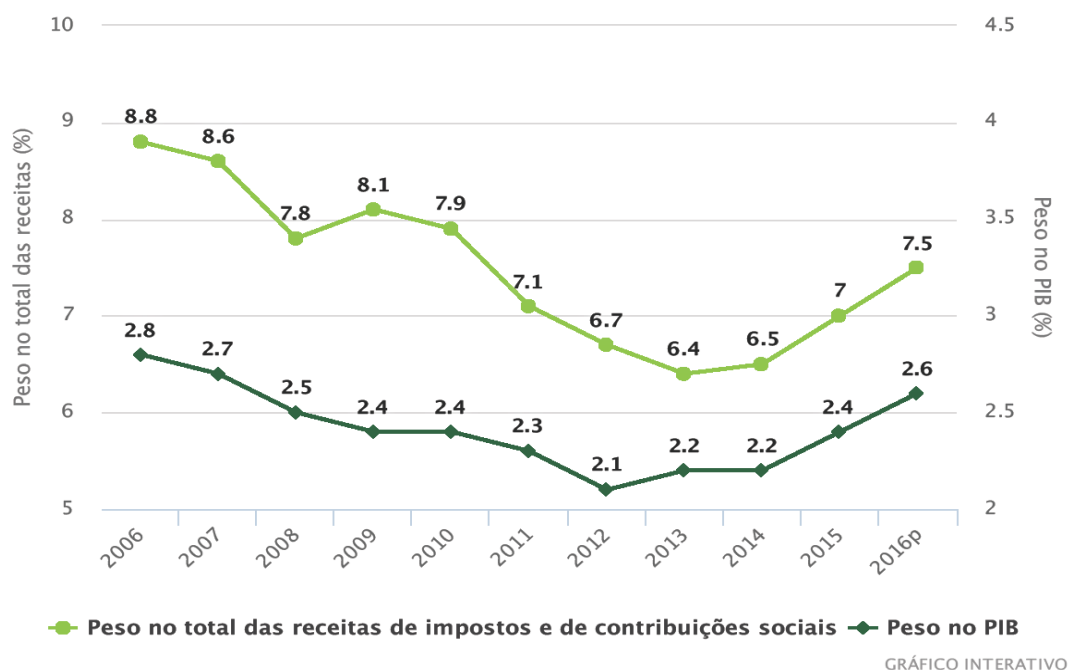
Evolução da receita referente a impostos com relevância ambiental em Portugal



Fonte: INE, 2017

O gráfico apresentado demonstra que a importância dos impostos ambientais está cada vez mais em voga, e ganham uma relevância até aqui não alcançada. Em Portugal, em 2016, a receita obtida através de impostos ambientais correspondeu a 4,796 mil milhões de euros. Este montante corresponde a um aumento de 10,5% relativamente a 2015, só em 2007 tinham sido arrecadados montantes tão significativos.

Peso dos impostos ambientais no total das receitas de impostos e contribuições sociais, e no PIB⁶⁰



Fonte: INE, 2017

De acordo com os dados constantes no gráfico acima reproduzido, cuja proveniência é do INE, verifica-se que a realidade fortalece a análise que vem sendo traçada nesta dissertação.

O peso dos impostos com relevância ambiental no total das receitas de impostos e contribuições sociais tem vindo a diminuir desde 2006. No entanto, essa tendência foi invertida a partir de 2014, sendo que, em 2016, atingiu os 7,5%. Relativamente ao peso dos impostos com relevância ambiental no PIB, assistiu-se a uma ligeira diminuição, passando de 2,8% em 2006 para 2,1% em 2012. Nos anos posteriores, deu-se uma inversão da tendência, registando-se, em 2016, um valor de 2,6%.

⁶⁰ <https://rea.apambiente.pt/content/impostos-com-relev%C3%A2ncia-ambiental>

Impostos com relevância ambiental, por categoria

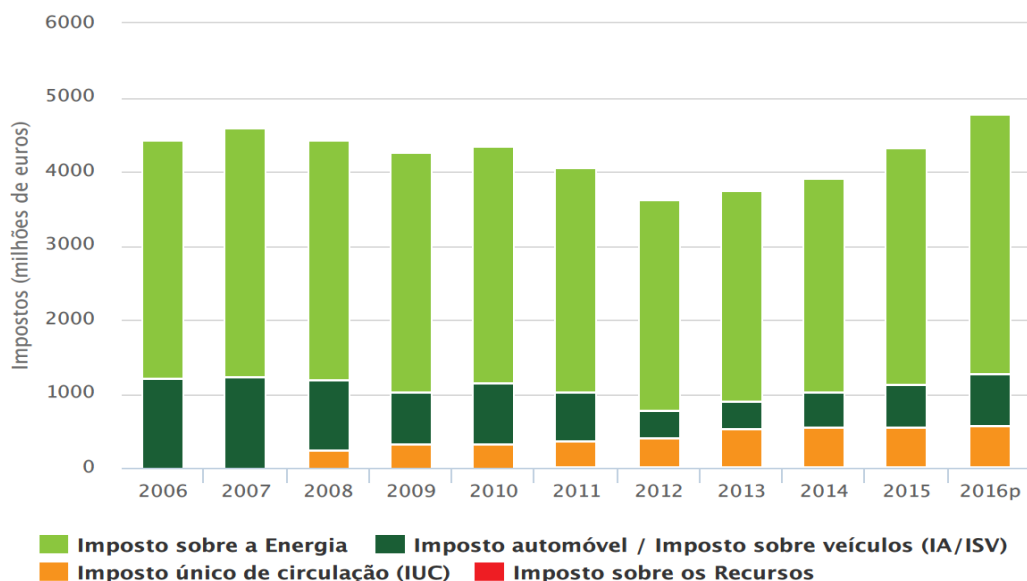


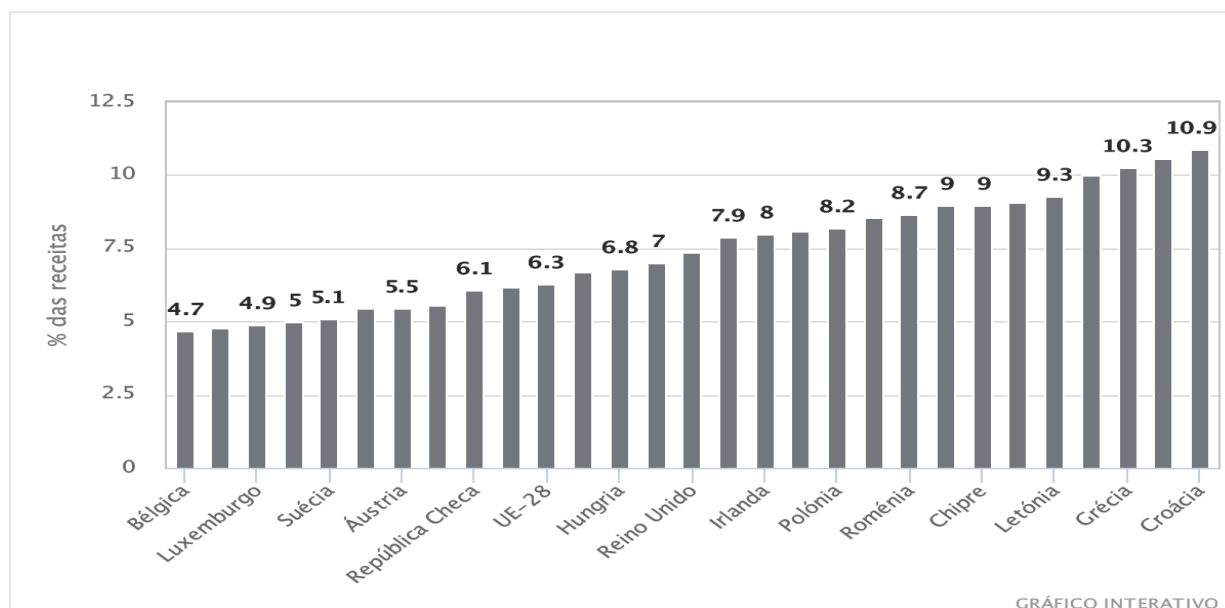
GRÁFICO INTERATIVO

Fonte: INE, 2017

De acordo com a informação prestada pelo INE e APA, a tributação ambiental com relevância para a receita do Estado divide-se em três categorias: imposto sobre a energia (aqui inclui-se os impostos sobre os petrolíferos e energéticos, alvo do nosso estudo), imposto automóvel/imposto sobre veículos, imposto único de circulação (IUC), e imposto sobre os recursos (correspondendo neste caso as licenças de pesca e caça e taxas de recursos hídricos).

Pelo presente, verifica-se que no ano de 2016 a receita fiscal obtida por via dos impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos ascendeu a 73,3% de todos os impostos com relevância ambiental. Através deste número conseguimos constatar que este tipo de IEC pode funcionar como uma ferramenta capaz de modelar comportamentos, contribuindo para os desafios ambientais que se impõem. Através de políticas de incentivo, campanhas de despoluição, investimento em corredores verdes urbanos é que se pode justificar a elevada percentagem de impostos com relevância ambiental.

Peso dos impostos com relevância ambiental no total das receitas de impostos e contribuições sociais na UE-28, em 2015



Fonte: Eurostat, APA, 2017.

Conforme temos vindo a fazer, sempre que possível, recorremos aos dados e instrumentos legislativos em vigor na UE para coadjuvar a nossa análise. O peso dos impostos com relevância ambiental no total de receitas dos impostos e contribuições sociais, na média da Europa a 28, nos últimos dados disponíveis ascende a 6,3%. Já Portugal apresenta um resultado de 7%, ligeiramente acima da média dos países da UE.

Desta forma, e traçado que está o panorama do imposto ambiental, na vertente dos impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos, a sua caracterização, taxas, e incidência, conseguimos perceber a dinâmica do imposto e classifica-lo com um instrumento capaz de modelar comportamentos.

Com o tratamento dos dados fornecidos pelo INE, Eurostat e APA, verificamos a elevada carga de impostos sobre o ambiente, onde se realça desde logo o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, estando em Portugal acima da média da UE.

A importância que estes impostos têm, traduz-se num poder que o Estado pode utilizar para a obtenção das metas traçadas pela UE a nível ambiental, contribuindo para que

Portugal seja um país amigo do ambiente e prevenindo as catastróficas consequências dos malefícios ambientais.

Capítulo IV – Novos desafios em matéria de tributação ambiental

4.1 – Contributo dos impostos ambientais para um desenvolvimento sustentável

Apesar de já termos abordado o tema da sustentabilidade ambiental ao longo de toda a dissertação, achamos que seria fundamental um complemento final sobre o tema.

O conceito de desenvolvimento sustentável fortalece-se com a consciencialização de que os danos no equilíbrio planetário são maioritariamente da responsabilidade dos países desenvolvidos. A Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, realizada entre 3 e 14 de junho de 1992 no Rio de Janeiro, também denominada de "Cimeira da Terra", contribuiu para que de uma forma inicial fosse chamada a atenção para o tema. O seu objetivo principal foi unificar o desenvolvimento socioeconómico com a conservação e proteção do ambiente.

Os impostos ambientais visam a recolha de receitas para colmatar os danos provocados ao meio ambiente, em consonância com o princípio do poluidor pagador e os princípios jurídico-fiscais referidos. Com este plano traçado, alicerçado nas regras e objetivos traçados pela UE, os Estados-Membros devem utilizar os instrumentos disponíveis e fazer a diferença.

Conforme a análise já preconizada, os impostos especiais sobre o consumo, em especial os impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos, pela receita arrecadada, e através do elevado crescimento ao longo dos últimos anos, correspondem aos instrumentos que mais de adequam para o contributo de um desenvolvimento sustentável.

Devemos pugnar por um crescimento verde, na medida em que corresponde à manutenção de uma trajetória de crescimento económico, ao mesmo tempo que reduz os riscos ambientais e respeita os limites ecológicos do planeta⁶¹. Na conferência das Nações Unidas Rio+20, apostou-se num conceito de economia verde, que aposta numa política de investimento nos diferentes sectores económicos tornando-os mais amigos do ambiente.

⁶¹ Vaz, Sofia Guedes, *Ambiente em Portugal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016, p. 68 e ss. Neste sentido a autora apresenta uma visão do crescimento mais atrativa para a política e para os sectores de atividade que mandam na economia, deixando um projeto romântico de ambiente e passando para uma visão prática e progressista.

Entre os agentes que trabalham diretamente com o ambiente, como ambientalistas, empresários e industriais, salienta-se em primeiro plano os Estados, na medida em que podem utilizar os impostos para modelar comportamentos⁶². Um dos objetivos traçados na conferência do Rio+20 foi: *“We recognize that people are at the centre of sustainable development and in this regard we strive for a world that is just, equitable and inclusive, and we commit to work together to promote sustained and inclusive economic growth, social development and environmental protection and thereby to benefit all.”*.

A ideia base delineada naquela conferência foi o compromisso entre os vários Estados, traduzindo-se numa vantagem para o ambiente, para a sociedade em geral e para todos os agentes que com ele trabalham. Definiu-se assim uma estratégia de desenvolvimento através da aposta do crescimento da chamada economia verde, que é um pólo positivo na criação de emprego, que vise a dependência energética e contribua para uma fiscalidade mais apurada e eficiente.

No cerne da questão, estão as ideias tradicionais de proteção ambiental com um enquadramento novo. Os impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos podem ter um papel fundamental desde que sejam enquadrados para contribuírem efetivamente para o desenvolvimento sustentável do ambiente: *“O Direito Ambiental constitui um conjunto normativo que visa a promoção e implementação do Desenvolvimento Sustentável, sendo este uma das metas dos Estados modernos, assegurada na maioria das Constituições das Nações do Mundo ocidental atual, cuja prossecução deve ser assegurada pelo poder político, especialmente pela política ambiental e também promovida pelos particulares”*⁶³.

Tudo isto estará em ligação com uma nova vertente, com a economia circular, sendo uma nova perspetiva de aplicação dos impostos arrecadados pelos Estados num sistema que os países do norte da Europa já estão a desenvolver. É exemplo a simbiose industrial, caracterizando-se como um ramo da ecologia industrial potencializando a integração e sistemas. Podemos focar a partilha de serviços e resíduos (resíduo de uma indústria utilizado como matéria-prima de outra a "fechar o ciclo"), a utilização das redes simbióticas de cooperação entre empresas permite uma diminuição de consumo de matérias e energia. Na

⁶² United Nations, *The Future we want*, disponível in: http://www.rio20.gov.br/documentos/documentos-da-conferencia/o-futuro-que-queremos/at_download/the-future-we-want.pdf

⁶³ Cipriano, Tasso Pires, *O conceito económico-jurídico de desenvolvimento sustentável*, In Temas de Direito do Ambiente, Cadernos o Direito, n.º 6, Almedina, 2011, p. 337.

Dinamarca este tipo de prática tem sido aperfeiçoada, veja-se para o efeito o modelo paradigmático de Kalundborg, numa simbiose industrial.

4.2 – Economia circular – modelo dos países do norte da Europa

Ao longo da História, os países do norte da Europa têm sido os que mais precocemente se têm preocupado com as questões ambientais. Já na década de 80, a *Danish Environmental Agency*, interessou-se pela criação e uso de instrumentos económicos de regulação ambiental. Influenciada pela OCDE, em 1985 quiseram implementar soluções administrativas e de mercado, para o efeito apresentaram um plano para a implementação da tributação ambiental.

Através da publicação do pacote “Energia 2000”, em 1992, que previa a redução das emissões de CO₂, previa para o efeito o lançamento de um imposto específico sobre as emissões, juntamente com a reordenação dos instrumentos fiscais em termos ambientais para a tributação dos consumos energéticos. Uma segunda medida foi a criação *Governmental Commission on Personal Income*, com o objetivo de preparar um novo projeto de reforma fiscal. Foi elaborada pela comissão uma proposta de redução dos impostos, introduzindo pela primeira vez a ideia de utiliza-los para contrariar as alterações climáticas, obtendo para o efeito uma receita adicional com os impostos ambientais. Com isto, obteve-se um dividendo adicional em termos de eficiência que produziu efeitos nas condições do meio ambiente naquele país. Além disso, conseguiu-se uma redução da taxa de IRS fixa para todas as categorias de 52%, com uma sobre taxa de 6%, no que concerne com o IRC a taxa fixou-se nos 34%, sendo que anteriormente estava fixada em 40%⁶⁴.

Com uma implementação gradual do pacote de medidas, resultou também na concessão de vantagens às indústrias, deixando de uma forma geral as grandes atividades económicas com a possibilidade de prosseguimento dos seus objetivos económico-financeiros, tendo mais tarde integrado um pacote especial dedicado à indústria. Nomeadamente as indústrias intensivas em energia foi adicionalmente assegurada através da concessão de isenções em troca da aceitação de acordos voluntários com a *Danish Energy Agency* relativos à eficiência energética. Isto fez com que a competitividade das grandes

⁶⁴ Gago Rodríguez, Alberto, Villot, Xavier Labandeira, Méndez, Miguel Rodríguez, *Imposición ambiental y reforma fiscal verde: tendencias recientes y análisis de propuestas*, Vigo, Universidade de Vigo.

empresas se mantivesse e, por outro lado, mais tarde, contribuíram positivamente de acordo com os instrumentos desenhados para a tributação ambiental.

Também o Reino Unido desde a década de 70 se tem debruçado sobre esta temática. No relatório *Blueprint for a Green Economy*⁶⁵, elaborado pela London Environmental Economics Centre (LEEC), demonstrou quais os elementos do nosso meio ambiente que estavam sob ameaça. Centrou-se em explicar as formas alternativas que os governos tinham disponível para implementar um sistema de tributação ambiental.

Não foi com efeitos imediatos que o Reino Unido aplicou uma tributação sobre os produtos petrolíferos e energéticos, só em 1997, é que aplicou um imposto especial sobre o gasóleo, em que incidia uma taxa idêntica à da gasolina sem chumbo.

Hoje em dia, depois da aplicação da tributação especial sobre o consumo através do IEC's, em que no caso português contribui de uma forma crescente para a receita do Estado conforme já verificamos, cabe no nosso entendimento aplicar essa receita aos objetivos ambientais definidos. A economia circular é um modelo económico que está centrado na coordenação dos sistemas de produção e consumo em circuitos fechados.

A economia circular é um conceito estratégico que *assenta na redução, reutilização, recuperação e reciclagem de materiais e energia. Substituindo o conceito de fim-de-vida da economia linear, por novos fluxos circulares de reutilização, restauração e renovação, num processo integrado, a economia circular é vista como um elemento chave para promover a dissociação entre o crescimento económico e o aumento no consumo de recursos, relação até aqui vista como inexorável*⁶⁶.

Ora, este conceito vem encaixar com o temos vindo a dizer ao longo da nossa análise, em que devemos viver dentro dos limites do nosso planeta. A tributação ambiental é uma forma de modelação de comportamentos e formas de consumo, condicionando e direcionando o comportamento dos cidadãos. Assim, a recolha da receita com a tributação especial do consumo, em concreto nos impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos deve ser utilizada também no financiamento de projetos de economia circular.

Voltando ao modelo dinamarquês, num estudo sobre os contributos de países nórdicos, estes assentam a sua investigação com o principal objetivo: *The Nordic Waste Prevention*

⁶⁵ Pearce, David William, *Blueprint for a Green Economy*, Earthscan, 1989.

⁶⁶ Informação complementar disponível in: <http://eco.nomia.pt/pt/economia-circular/estrategias>

Group under the Nordic Council of Ministers initiated this project named “Moving towards a circular economy – successful Nordic business models”. The overall objective is to make the circular economy-thinking more mainstream in the Nordic countries and hereby accelerate the development of circular economy in the Nordic countries⁶⁷.

Visa a aplicação em diferentes setores do modelo de economia circular como forma de aproveitar os recursos existentes e evitar a detioração ambiental. Para o efeito, é necessário financiamento para as diferentes áreas de atuação desta economia circular, que deverá ser arrecada através dos impostos ambientais.

Assim, de uma forma exemplificativa parte dos impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos poderiam ser afetos anualmente a projetos de economia circular ficando desde logo refletidos na Lei de Orçamento de Estado. Neste ponto caberia à agência portuguesa do ambiente o controlo, investigação, aplicação destes projetos e o seu impacto no ecossistema.

No nosso objeto de estudo, consideramos ser relevante o fomento da investigação/transformação de biocombustíveis, adaptação para veículos elétricos e GPL, entre outros projetos relevantes em que os impostos especiais sobre o consumo possam contribuir positivamente para um melhor meio ambiente.

A estratégia de financiamento deste tipo de projetos de economia circular, devem ser adaptados a diversas áreas ou sectores económicos, tal qual é feito pelo modelo nórdico, que potencializa a existência de instrumentos fiscais dando um preenchimento (e justificação) da sua existência aos cidadãos, contribuindo para os novos desafios em matéria ambiental.

⁶⁷,Kiørboe, Nikola, Helena Sramkova, Mads Krarup, *Moving towards a circular economy – successful Nordic business models*, Dinamarca, Nordic Council of Ministers, 2015.

Conclusão:

A análise dos impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos como novo desafio para um ambiente sustentável mostrou-se uma tarefa árdua e onde se pretendeu fazer uma investigação séria de acordo com os princípios do direito fiscal. Os desafios em matéria ambiental revestem uma enorme importância, sendo um dever do Estado a sua preservação e conservação do meio ambiente.

Traçada a temática partimos para a análise da tutela ambiental dentro do regime jurídico português, passamos pelos princípios fundamentais em vigor na CRP analisando-os de uma forma atualista. Não podemos deixar de passar pela LBA, que serve de plataforma comum aos diplomas legais que regulam toda a matéria ambiental.

No direito da UE, analisamos o programa europeu em matéria ambiental que já vai na sua sétima edição sem conseguir atingir a totalidade dos objetivos traçados. Nesse sentido, os auxílios que os Estados fornecem a favor das políticas ambientais para fazer reduzir os índices de poluição. Este instrumento durante muito tempo foi o único ao dispor dos Estados para salvaguardar interesses da economia interna dos Estados-Membros da UE.

A evolução das políticas ambientais na UE levou à formação pela Comissão um novo mote, “Menos Auxílios e Mais Orientados”, com uma vocação para manter um equilíbrio entre ajudas de Estado e o cumprimento dos deveres legais e ambientais. Concluímos que a UE é fundamental para um reforço da importância do ambiente nas políticas a desenvolver pelos Estados, na medida em que dispõe de instrumentos essenciais para incentivar políticas de sustentabilidade ambiental.

Por sua vez, como cerne central da nossa análise os impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos de acordo com as características demonstradas conseguem modelar comportamentos. Identificamos duas dinâmicas caracterizadoras dos IEC's, tendo os produtos alvo destes impostos uma procura pouco elástica o Estado poderá optar por uma arrecadação de receitas para aplicar em políticas de preservação ambiental. Ou, por outro lado, elevar as taxas de imposto a um nível que seja desincentivador para os cidadãos consumir os referidos produtos poluentes.

No que concerne com os novos desafios em matéria ambiental, elaboramos uma análise de experiências efetuadas por países do norte da Europa como o Reino Unido e a Dinamarca. Partindo dos exemplos que consideramos positivos, traçamos uma forma de

aplicação dos conceitos de economia circular que juntamente com a tributação ambiental pode modelar comportamentos, reduzindo a poluição e o desgaste ambiental.

No plano científico a aplicação dos normativos e metas analisadas na presente dissertação pode reduzir de uma forma substancial a poluição, no entanto, existem condicionantes que fazem com que a dinâmica do dia-a-dia seja diferente.

Concluimos que os impostos ambientais revestem um papel fundamental pela importância que tem no equilíbrio do planeta. A UE pode ser propulsora de uma mudança de comportamentos dos Estados no que se refere à matéria ambiental. Estamos certos do que os impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos podem, em conjunto com os princípios da economia circular, melhorar os resultados ambientais a nível nacional e internacional.

Bibliografia:

- Afonso, A. Brigas, *Noções gerais sobre impostos especiais de consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 3, 2006, p. 19-39.
- Antunes, Luís Filipe Colaço, *Direito Público do Ambiente Diagnose e Prognose da tutela processual da paisagem*. Almedina, 2008, p.78.
- Aragão, Maria Alexandra de Sousa, *Direito Comunitário do Ambiente*, Cadernos Cedoua, 2002.
- Cardoso, Ana Cecília Castro, *O imposto ambiental como instrumento de desenvolvimento sustentável*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto (2015).
- Carlos, Américo Fernando Brás, *Impostos Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, 5ª edição atualizada, 2016.
- Carvalho, Ana Sofia, *Anotação ao artigo 3.º da Lei Geral e Tributária*, In Lexit - Códigos anotados & comentados, LGT, Ginocar Produções, Edição Maio, 2015.
- Cipriano, Tasso Pires, *O conceito económico-jurídico de desenvolvimento sustentável*”, In Temas de Direito do Ambiente, Cadernos o Direito, n.º 6, Almedina, 2011.
- Cnossen, Sijbren:
- Excise System: a Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*, Baltimore, The Johns Hopkins University Press, 1977.
 - *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxforde University Press Inc., 2005.
- Colaço Antunes, *O Procedimento Administrativo de Avaliação de Impacto Ambiental*, Porto, Almedina, 1ª Edição, 1998.
- Cucci, Jorge Brabo, *Fundamentos de derecho tributário*, Madrid, Crea libros, 5ª edição, 2017.
- Cruz, José Neves:
- *Economia e Política – Uma abordagem dialética da escolha pública*, Coimbra Editora, 2008, p.94 e ss.
 - *Economia Política Uma abordagem dialética da escolha pública*, 2008, Coimbra Editora.
- Fernandes, Ana Cristina, Guerra, Miguel Déjean, Ribeiro, Rita, Rodrigues, Sofia, *Relatório do Estado do Ambiente 2017*, Agência Portuguesa do Ambiente, 2017.
- Fromon, Michel, *State Aids: Their Field of Operation and Legal Regime*, In Terence Daintith, *Law as an Instrument of Economic Policy: Comparative and Critical Approaches*, Berlin: Walter de Gruyter, 1988.

Gago Rodríguez, Alberto, Villot, Xavier Labandeira, Méndez, Miguel Rodríguez, *Imposición ambiental y reforma fiscal verde: tendencias recientes y análisis de propuestas*, Vigo, Universidade de Vigo.

Gomes Canotilho, José:

- *Estado Constitucional Ecológico e Democracia Sustentada*, In Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e Ambiente, 2001.

- *Procedimento administrativo e defesa do ambiente*, op. Cit., n.º 3799.

- *Proteção do ambiente e direito de propriedade (Crítica de jurisprudência ambiental)*, Coimbra, 1995.

Canotilho, Gomes José, Moreira, Vital, *CRP Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra, Coimbra Editora, vol.1, 2007.

Gomes, Carla Amado, :

- *A Prevenção à Prova no Direito do Ambiente*, Coimbra Editora, 2000.

- *Prevenção e Precaução: Noções-Chave para uma tutela preventiva do ambiente*, Coimbra, Coimbra Editora, 2000.

Gonçalves, António Carmo, *Anotação ao artigo 88.º, n.º5 do Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo*, In Lexit -Códigos anotados & comentados, CIEC, CIUC E CISV, O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda, 2ª Edição, 2018.

Henriques, Miguel Gorjão, *Direito da União, História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, Coimbra, Almedina, 8ª Edição, 2017.

J., Marie Pontier, L' imprevisibilité, in RDPSP, 1985, n.º 1.

Kjørboe, Nikola, Helena Sramkova, Mads Krarup, *Moving towards a circular economy – successful Nordic business models*, Dinamarca, Nordic Council of Ministers, 2015.

Nabais, José Casalta:

- *Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal*, In Revista Cedoua, 6: 12, 2003.

- *Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina, 10ª edição, 2016.

Pearce, David William, *Blueprint for a Green Economy*, Earthscan, 1989.

Pereira, Manuel, Henriques, Freitas, *Fiscalidade*, Coimbra, Edições Almedina, 5ª Edição atualizada, 2017.

Petitpierre-Sauvain, Anne, *Le Principe Pollueur-Payeur, Mode D'Internalisation des Coûts*, In “Os 10 anos de Investigação do CIJE”, Coimbra, in Glória Teixeira e Ana Sofia Carvalho (Coord.), Almedina, 2010.

Reichel, Almut, Schoenmakere, De Mieke, Gillabel, Jeroen, *Circular economy in Europe Developing the knowledge base*, European Environment Agency, 2016.

Ribeiro, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, Coimbra Editora, 4ª edição, 1991.

Sadeleer, Nicolas, Pereira, Virgílio Mouta, *Ambiente, tributação interna discriminatória e encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros*, In cadernos CEDOUA, Coimbra, 2015

Saldanha Sanches, J.L., *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Coimbra Editora, 3ª edição, 2007.

Soares, Cláudia Dias, *O imposto Ecológico – Contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*, In STVDIA IURIDICA – Boletim da Faculdade de Direito, 58, Coimbra, Coimbra Editora, 2001.

Santos, António Carlos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003.

Teixeira, Glória, Félix Nogueira, João, *Breve anotação sobre o conceito de taxa*, In Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, 2005, pp.167-171.

Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina, 5ª edição, 2018.

Ulrich, Bech *Sociedade de Risco - Rumo a uma Outra Modernidade*, Edições 70, 2015.

Vaz, Sofia Guedes, *Ambiente em Portugal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

Vicente, Carlos Manuel, *Anotação Tributação Especial do Consumo e Tributação Automóvel*, In Lexit Códigos anotados & comentados, Ginocar Produções, 2017.

Wilson, Alex Benjamin, *EPRS - European Parliamentary Research Service, A posição do Parlamento Europeu e demais organismos internacionais no seio da EU*, Maio, 2017.